

UNIVERSITE DE PARIS -- FACULTE DE DROIT

LA REFORME

de la

CONTRIBUTION DES PATENTES

THESE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 30 Novembre 1935, à 14 heures

PAR

JEAN VILLOT

MEMBRES DU JURY

Président: M. GASTON JEZE, Professeur

Suffragants: { M. AMIAUD, Professeur
 { M. HAMEL, Professeur

LIBRAIRIE L. RODSTEIN
17, RUE CUJAS, PARIS - V^e

1935

UNIVERSITE DE PARIS -- FACULTE DE DROIT

LA REFORME

de la

CONTRIBUTION DES PATENTES

THESE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 30 Novembre 1935, à 14 heures

PAR

JEAN VILLOT

MEMBRES DU JURY

Président: M. GASTON JEZE, Professeur

Suffragants: { M. AMIAUD, Professeur
 { M. HAMEL, Professeur

LIBRAIRIE L. RODSTEIN
17, RUE CUJAS, PARIS - V^e

1935

La Faculté n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION :

LE PROBLEME DE LA PATENTE.

La contribution des patentes est aujourd'hui fort décriée. Les groupements professionnels du commerce et de l'industrie, des ligues d'intérêts économiques ou de contribuables ont dirigé contre elle de vives attaques, parfois de violentes campagnes. Il y a donc un problème actuel de la patente. Nous nous proposons de l'étudier objectivement, dépouillé des considérations de politique pure ou d'intérêt professionnel que la polémique a parfois tenté d'y introduire. Pour apprécier la valeur des griefs articulés contre la patente et des réformes préconisées, il importe au préalable de bien préciser la position du problème.

L'impôt des patentes, institué par la loi des 21-27 mars 1791, était avec la contribution foncière, la contribution personnelle mobilière et la contribution des portes et fenêtres, une des « quatre vieilles » qui, pendant plus d'un siècle, ont constitué les pièces essentielles du système fiscal français. Sur ces impositions, perçues au profit de l'Etat, venaient se greffer les centimes additionnels locaux, aliment principal des budgets des départements et source importante des recettes des communes.

La réforme fiscale réalisée par les lois du 29 mars 1914 et du 31 juillet 1917 a profondément modifié ce régime. Des vieilles contributions, elle n'a conservé, comme impôt d'Etat, que la contribution foncière; les trois autres ont disparu du budget général. La loi du 31 juillet 1917 a maintenu seulement, à titre provisoire, au profit des départements et des communes, le système des centimes additionnels, assis désormais sur des « principaux fictifs »

que l'Etat a cessé de percevoir.

Depuis le 1^{er} janvier 1918, la patente est donc une contribution exclusivement locale. Il importe, dès le début de notre étude, de souligner sa transformation. On ne saurait, en effet, transposer en bloc du terrain de la fiscalité d'Etat sur celui des impositions locales les critiques formulées contre l'ancien régime d'impôts, et contre la patente en particulier. Les mêmes méthodes d'assiette et de taxations ne conviennent pas nécessairement aux impôts de l'Etat, des départements et des communes. La réforme de 1914-1917 a abandonné les principes de l'impôt indiciaire, réel, proportionnel et consacré les règles de l'évaluation directe, de la personnalité et de la progressivité : convient-il de l'étendre aux recettes fiscales des collectivités locales ? La question ne peut être tranchée sans examen, par simple préoccupation d'uniformité. Le problème de l'autonomie ou de la dépendance des recettes locales est à la fois d'ordre politique (question de la décentralisation) et de technique financière.

Ce problème, qui domine la réforme des impositions locales, déborde le cadre d'une étude critique de la patente. Sans l'examiner dans son ensemble, nous aurons l'occasion, en exposant les projets de réforme de la patente, de mettre en relief les deux tendances opposées qui les ont inspirés : ou bien faire des impositions locales, sous forme de centimes additionnels, des annexes du système fiscal de l'Etat ; ou bien réserver aux départements et aux communes des ressources d'impôts particulières.

Le problème de la patente, contribution locale, ne se pose donc pas, a priori, dans les termes mêmes où s'est présentée, vers le début du XX^e siècle, la question de la réforme du système fiscal de l'Etat. Le vieux mécanisme révolutionnaire ne fournissait plus de recettes suffisantes pour couvrir les énormes besoins de l'Etat : il ne répondait plus à la conception démocratique de la justice dans l'impôt. Les erreurs flagrantes de la répartition condamnaient des impôts dépourvus d'élasticité ; les quatre contributions ne formaient pas un système logique, et laissaient échapper de

nombreuses sources de revenus ; la méthode d'évaluation directe, la progressivité, offraient le double avantage de mieux respecter la notion nouvelle de justice fiscale et de procurer à l'Etat des ressources plus abondantes que la méthode des présomptions et l'impôt proportionnel.

Le législateur a cependant renoncé à étendre purement et simplement la réforme fiscale de 1914-1917 aux collectivités locales et il s'en est tenu à la solution paresseuse, mais prudente, du provisoire. Il a estimé que la stabilité était la qualité essentielle des budgets des départements et des communes, et il s'est refusé à la compromettre par la généralisation d'une réforme dont les résultats, impossibles à prévoir, étaient susceptibles d'en bouleverser l'équilibre. Il a préféré généraliser le procédé empirique des principaux fictifs, inauguré, par la même préoccupation de stabilité, dans la loi du 8 août 1890 pour l'impôt foncier des propriétés bâties.

Le maintien du statu quo n'a pas suffi pourtant à ajourner, à éliminer le problème des impositions locales. Les départements et les communes subissent une crise prolongée, qui appelle une réorganisation profonde de leurs finances ; ce n'est plus seulement un problème de qualité des recettes, mais de quantité. L'accroissement des budgets locaux se constatait déjà avant la guerre. Les lois de solidarité sociale imposaient de lourdes charges aux collectivités : assistance médicale gratuite, enfants assistés, assistance aux vieillards, infirmes et incurables, aux femmes en couches, aux familles nombreuses, retraites ouvrières et paysannes, protection de la santé publique. Les communes développaient la voirie, les transports en commun, les distributions d'eau, de gaz et d'électricité, la construction d'écoles. Les dépenses des départements avaient passé de 311 millions de francs en 1900, à 614 millions de francs en 1919 ; celles des communes, de 761 millions de francs à 1 milliard 39 millions de francs de dépenses ordinaires. Pendant les hostilités, les municipalités ont eu de nouveaux services à assurer (allocations militaires, chômage, cartes d'ali-

mentation) ; puis, après la guerre, un surcroît de dépenses sociales (sanatoria, primes de natalité, familles nombreuses; subventions aux offices des pupilles de la nation, d'habitations à bon marché, de mutilés, aux caisses de crédit agricole. Elles ont repris et accéléré les programmes de travaux neufs : adductions d'eau, électrification des campagnes. Prolongeant le mouvement d'interventionnisme né de la guerre, de nombreuses municipalités ont développé le nombre de leurs régies et pris en mains la gestion de services d'ordre commercial ou industriel.

Enfin, par suite de la hausse générale des prix, conséquence de la dépréciation monétaire, les départements et les communes ont dû relever les traitements et salaires de leur personnel, subir des coefficients de majoration pour le prix de leurs travaux et supporter la charge des déficits imprévus des exploitations concessionnaires.

Les dépenses départementales, de 614 millions, en 1919, ont atteint 2.821 millions pour 1929. Les dépenses ordinaires des communes (seules connues par la situation de 1913), ont monté de 1.039 millions, pour cet exercice, à 10 milliards en 1929, sans compter près de 4 milliards de dépenses extraordinaires.

Pour faire face à un tel accroissement de dépenses, qui dépasse le coefficient 8 pour les départements et 9 pour les communes, les collectivités locales ont à leur disposition : le produit des taxes d'octroi, des répartitions sur les fonds communs, des subventions sur le budget général. La loi du 13 août 1926 a mis un certain nombre de taxes à la disposition des départements et des communes, mais leur rendement n'offre quelque'intérêt que dans les centres urbains ou dans les départements riches. La ressource essentielle des administrations locales demeure le produit des centimes additionnels aux anciennes contributions directes. Or, ces centimes sont calculés sur des principaux fictifs établis en 1890, en 1914 et en 1917, qui n'ont pas suivi un mouvement parallèle à la hausse des prix. Les bases d'imposition sont donc presque "figées" et la valeur du principal n'a pas très sensiblement

augmenté. Les Conseils généraux et municipaux ont été amenés à augmenter constamment le nombre des centimes. Il dépasse assez fréquemment mille et atteint même, dans certains cas exceptionnels, 1.500 ou 2.000, soit 15 ou 20 fois l'ancien principal de l'Etat. Grâce à la multiplication de leur nombre, le produit des centimes départementaux a passé, de 1913 à 1919: pour les départements, de 282.541.000 fr. à 2.693.180.000 fr.; pour les communes de 301.944.000 fr. à 2.616.220.000 fr.

L'élévation considérable du nombre des centimes démontre le défaut d'élasticité du régime des principaux fictifs, son impuissance à résoudre la crise des finances locales.

Cette crise a mis en relief l'aspect quantitatif du problème des impositions locales, qui dépasse en importance le point de vue de la qualité du système fiscal. Avant de chercher les recettes les plus conformes aux principes doctrinaux, il faut trouver celles qui assurent le mieux la couverture des dépenses communales et départementales. Les impôts locaux n'ont pas besoin de constituer, comme les contributions d'Etat, un système cohérent, logique, qui ne laisse échapper aucune source de revenus. Il suffit que les bases d'imposition adoptées maintiennent une certaine corrélation entre les revenus choisis et l'activité locale.

L'aspect quantitatif domine le problème de la patente, non seulement du point de vue des collectivités locales, mais aussi du point de vue des contribuables. La campagne dirigée par les groupements professionnels contre la patente est née du jour où celle-ci est devenue une charge très lourde pour le commerce, l'industrie et les professions libérales assujetties. Avant la guerre, ils acceptaient sans se plaindre la patente d'Etat. Impôt de quotité, elle échappait aux reproches d'inégalité adressés aux impôts de répartition. Assise sur les signes extérieurs, les contribuables l'acquittaient sans avoir à participer à son assiette, à dévoiler le secret de leurs affaires. Ils acceptaient le vieux système fiscal, entré dans les mœurs depuis plus d'un siècle. La patente était devenue un élément normal des frais généraux des entreprises,

répercuté sur la clientèle. Les groupements professionnels dirigeaient au contraire une violente campagne contre les projets de réforme de M. Caillaux. Peu leur importaient les critiques adressées à la patente par les partis politiques, les économistes, les financiers, les promesses de réalisation d'une meilleure justice fiscale. Ils retenaient des dispositions projetées l'obligation de se soumettre à une déclaration, à un contrôle vexatoire, de communiquer au fisc le secret de leurs affaires, le risque d'encourir des pénalités en cas d'erreurs ou d'omissions, enfin le taux progressif de l'impôt.

Par un revirement singulier, c'est sur la patente que le commerce, l'industrie, les professions libérales assujetties concentrent aujourd'hui leurs attaques. La patente a cependant conservé les caractères traditionnels qu'ils se plaisaient vers 1910, à considérer comme des qualités. Mais l'augmentation constante des centimes en a aggravé la charge, et les contribuables sont naturellement portés à critiquer les impôts lorsqu'ils fléchissent sous leur poids. Pour des raisons que nous exposerons par la suite, la patente est devenue, sous le régime des principaux fictifs, la plus lourde des vieilles contributions. En 1913, la patente fournissait, pour la part de l'Etat, et les centimes locaux, un produit de 300 millions. En 1923, le montant des centimes locaux atteignait déjà 700 millions; dans les budgets de 1934, elle a figuré pour 3.469 millions, dont 1509 au profit des départements, 1745 au profit des communes, plus de 215 millions représentant le remboursement à l'Etat des frais d'assiette et de recouvrement pour le compte des collectivités locales.

Mais la patente ne représente plus qu'une participation aux charges locales. L'Etat prélève en outre sur le commerce et l'industrie un impôt cédulaire dont le produit était évalué, au budget de 1934, 3.070 millions. Si l'on ajoute le montant de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires soit environ 50 millions et le produit de l'impôt cédulaire atteignant les charges et offices (64 millions) et les professions libérales, la charge fiscale totale sup-

portée par les professions soumises à la patente atteint environ 6.600 millions, soit 22 fois plus que le principal et les centimes de la patente d'avant la guerre. Si l'on tient compte de la dépréciation monétaire, le coefficient atteint 4,4.

Le poids de cette charge est de plus en plus difficile à supporter à mesure que se prolonge la crise des affaires. Commerçants et industriels ne peuvent plus, comme autrefois, répercuter automatiquement leur patente sur des acheteurs devenus moins nombreux, plus exigeants, arrêtés par la hausse des prix. S'ils la portent sur l'acheteur, elle devient un élément de vie chère. Leurs doléances portent sur la patente, parce qu'elle frappe à l'exemple des signes extérieurs sans rapport immédiat avec le bénéfice net, et n'a pas la souplesse de s'adapter, comme les impôts cédulaires, au fléchissement des affaires et des bénéfices.

Le problème actuel de la patente met en relief l'antagonisme des intérêts en présence; les départements et les communes ont besoin de ressources nouvelles pour couvrir l'extension de leurs attributions; les contribuables, atteints par la crise prolongée des affaires réclament un allègement des charges fiscales qui s'accumulent sur leur tête. Ce conflit est-il insoluble? Il déborde le cadre de la patente, des impositions locales et se pose toutes les fois que le législateur envisage une augmentation d'impôts. En définitive, la solution du problème consiste à trouver une formule qui procure aux collectivités les ressources indispensables pour la satisfaction des intérêts généraux, sans compromettre l'économie nationale et qui concilie la règle de l'élasticité avec le principe de la justice fiscale.

Dans la première partie de notre étude, nous examinerons si, d'après l'analyse critique de son régime actuel, la contribution des patentes réalise la conception moderne, démocratique, de la justice dans l'impôt. Nous exposerons dans la seconde partie les projets de réforme qui tendent à aménager, suivant des formules plus ou moins profondément modifiées, l'imposition locale des revenus professionnels. Retenons dès maintenant que sous des ter-

minologies diverses, tous les systèmes proposés maintiennent le principe de la contribution des bénéfices professionnels aux charges locales.

PREMIERE PARTIE

EXPOSE CRITIQUE DU REGIME ACTUEL DE LA PATENTE

CHAPITRE I^{er}

LA PATENTE, IMPOT SUR LES PROFESSIONS

S e c t i o n I.

LE PRINCIPE D'IMPOSITION A LA PATENTE

§ 1. — *Son caractère général*

La patente frappe en principe les revenus tirés de l'exercice d'une profession. La loi des 2-17 mars 1791 l'avait créée en remplacement des droits de maîtrise et de jurande, conférant la faculté d'exercer une profession, et des vingtième d'industrie sur les produits du travail. Une loi de 1830 a assujetti à la patente un certain nombre de professions libérales.

Toute profession est, en principe, imposable à la patente. Aux termes de la loi du 15 juillet 1880, article 1^{er}, « Tout individu, Français ou étranger, exerçant en France un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exceptions déterminées par la loi, est assujetti à la contribution des patentes. » Le Code général des impôts directs et des taxes assimilées promulgué par le décret du 27 décembre 1934 reproduit cette disposition dans son article 257.

D'après la formule générale de l'article 1^{er} de la loi de 1880, la patente est donc un impôt général sur les produits du travail professionnel. Elle ne distingue pas entre les moyens matériels, intellectuels ou autres mis en œuvre : elle atteint les professions libérales aussi bien que les professions commerciales ou industrielles.

Peu importe qu'une profession ne figure pas dans les tableaux de tarification annexés à la loi, « les commerces, industries et professions non dénommés dans ces tableaux n'en sont pas moins assujettis à la patente ». Les droits auxquels ils doivent être soumis sont réglés par des arrêtés d'assimilation d'après l'analogie des opérations ou des objets de commerce (loi du 15 juillet 1880, article 4 ; Code général des Contributions directes, article 261).

Est imposable toute personne physique ou morale exerçant une profession : Français ou étranger, homme ou femme, majeur ou mineur, sociétés civiles ou commerciales, collectivités publiques.

L'imposition suppose l'exercice d'une profession, c'est-à-dire l'accomplissement effectif et habituel des opérations que comporte normalement une profession. La patente frappe le revenu professionnel à l'exclusion des gains résultant de faits accidentellement exécutés.

La patente n'est donc pas, en principe, comme on le dit assez communément, un impôt sur les commerçants : elle est un impôt général sur l'ensemble des professions.

§ 2. — *Importance des exemptions*

Ce caractère d'impôt général professionnel est d'ailleurs singulièrement atténué par le nombre et l'importance des exemptions prévues par la loi. L'article 17 de la loi du 15 juillet 1880 exonère de la patente cinq groupes de professions dont certains sont extrêmement compréhensifs. L'énumération des professions non as-

sujetties à la patente ne comprend pas moins de 18 rubriques dans l'article 264 du Code général des contributions directes.

Les alinéas 1° et 5° de l'article 17 de la loi de 1880 (article 264 du Code général — 1° — et 14°) contiennent une formule d'exemption très générale, qui élimine une foule de professions : « Ne sont pas assujettis à la patente :

1° — les fonctionnaires et employés salariés soit par l'Etat soit par les administrations départementales et communales, en ce qui concerne seulement l'exercice de leurs fonctions.

14° — Les capitaines de navires de commerce ne naviguant pas pour leur compte ;

Les commis et toutes les personnes travaillant à gages, à façon et à la journée, dans les maisons, ateliers et boutiques des personnes de leur profession... (C. Gén. art. 264). »

Tous les fonctionnaires des administrations publiques, tous les employés et ouvriers salariés des entreprises privées payés au temps ou aux pièces ne sont pas imposables à la patente. La législation des patentes ne prévoit l'imposition d'un salarié que dans un cas particulier où l'exception s'explique par des considérations pratiques et par le principe de la personnalité de la patente : « Tout individu transportant des marchandises de commune en commune, *lors même qu'il vend pour le compte de marchands ou de fabricants*, est tenu d'avoir une patente personnelle... » (Loi du 15 juillet 1880, art. 23, C. Gén., art. 294).

Après élimination des professions rémunérées à forfait et exercées par un « salarié » au sens générique de ce mot en économie politique, il reste les professions exercées par leur titulaire pour son compte, à ses risques et périls et qui sont rémunérées par un « profit », par l'excédent d'un prix de vente sur les frais généraux de la production. La notion de patentable est plus large que celle de commerçant : elle englobe des opérations qui n'ont pas le caractère d'actes de commerce, qui ne confèrent pas à celui qui les effectue la qualité de commerçant. La contribution des patentes frappe non seulement les professions imposables, au titre de

l'Etat, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais certaines professions qui figurent à la cédule des professions non commerciales ou à la cédule des bénéfices agricoles.

L'article 17 de la loi de 1880 et l'article 264 du Code général accordent d'ailleurs l'exonération des droits de patente à des catégories de professions nombreuses et diverses se rattachant à l'une de ces trois cédules, en s'inspirant de considérations variées que nous apprécierons plus loin.

En fait, après élimination des exceptions, la patente peut être définie un impôt sur les professions commerciales ou industrielles, et sur quelques professions libérales.

S e c t i o n I I .

LE PRINCIPE DE LA PATENTE AU POINT DE VUE DE LA JUSTICE

DE L'IMPOT

Son domaine d'application ainsi délimité, nous avons à apprécier le principe de la contribution des patentes : est-elle conforme par sa nature d'impôt local sur certaines professions, à la notion de justice dans l'impôt ? Les exemptions prévues par la loi sont-elles justifiées, et en harmonie avec l'idée d'égalité devant l'impôt ?

§ 1. — *La patente impôt d'Etat (1791-1917)*

Pour répondre à ces deux questions, il faut situer la patente dans l'ensemble du système fiscal. L'Assemblée Constituante, après avoir supprimé toutes les contributions de l'ancien régime, avait créé deux grands impôts directs : la contribution foncière

(loi des 23 novembre - 1^{er} décembre 1790 et la contribution mobilière (loi des 13 janvier - 18 février 1791). La première frappait le revenu foncier ; la seconde, le revenu mobilier global, estimé en fonction de la dépense de loyer, après déduction du revenu déjà imposé à la contribution foncière. Ces deux impôts atteignaient ensemble, sans superposition, la totalité des facultés contributives.

L'harmonie du système fut rompue par la création de l'impôt des patentes. Sous la pression des nécessités financières, la Constituante établit, par la loi des 21-27 mars 1791 un impôt sur les commerçants, proportionnel à la valeur locative de l'habitation et des magasins. Cet impôt, destiné à compenser la suppression des droits de maîtrise et de jurande, frappait les revenus commerciaux déjà atteints une première fois par la contribution mobilière, impôt sur l'ensemble des revenus immobiliers.

Pour reconstituer l'harmonie du système fiscal, la Convention supprime la patente en 1793, mais la pénurie du Trésor l'oblige à la rétablir dès 1795.

Pendant tout le XIX^e siècle, le régime fiscal d'Etat manqua de coordination. La contribution mobilière frappait le revenu global présumé d'après la dépense de loyer, puis le loyer lui-même ; l'impôt foncier, la patente, puis à partir du 29 juin 1872, l'impôt des portes et fenêtres frappaient les divers revenus saisis dans leur ensemble par la contribution mobilière, tandis que plusieurs catégories de revenus (traitements et salaires, revenus des créances) n'étaient atteints par aucun impôt particulier ou échappaient, en vertu d'exonérations légales, à la contribution des patentes (bénéfices agricoles, revenus des artistes dramatiques, des hommes de lettres, etc.).

§ 2. — *Justification de la patente, impôt local*

Depuis la loi du 31 juillet 1917, toutes les catégories de revenus sont frappées par l'Etat, puis reprises par l'impôt général de su-

perposition. Mais dans le domaine des finances locales survit le système de la Révolution. Les revenus des professions commerciales, industrielles et de certaines professions libérales acquittent, indépendamment de l'impôt cédulaire, les droits de patente. L'impôt foncier frappe le revenu des propriétés immobilières ; la contribution mobilière, la dépense de loyer.

Les revenus qui, avant la réforme de 1917, ne supportaient aucun impôt, ou étaient exonérés par la loi sur la contribution des patentes continuent d'être exemptés de toute imposition locale.

Le reproche d'un défaut de symétrie, adressé aux vieilles contributions d'Etat et corrigé par la réforme de 1914-1917, n'a pas la même valeur en matière de finances locales. Le principe de l'égalité fiscale exige que l'Etat saisisse toutes les formes de revenus. Un système d'imposition intégrale de toutes les sources de revenus n'est pas aussi nécessaire dans le domaine des finances locales.

Trois faits justifient le principe d'une imposition locale : la propriété, l'habitation, l'exercice d'un commerce ou d'une industrie. « Les impositions locales perçues sur les habitants ou les commerçants ne constituent pour eux qu'une juste participation aux charges de la commune où ils sont établis, et dont ils profitent, pour leur agrément ou leur commerce, des avantages de toute nature résultant parfois de coûteux travaux d'écuvité. » (1) « Les bénéfices (d'une profession) sont en rapport direct avec les conditions économiques propres à la commune qui constitue son champ d'activité. » (2).

Le département, la commune ne sont pas, comme l'Etat, des collectivités d'ordre politique, mais des groupements destinés à rendre à leurs habitants des services de caractère surtout écono-

(1) *L. Bocquet*: La Réforme des impositions locales, p. 16.

(2) *L. Bocquet*, Op. Cit. p. 23.

mique, industriel ou commercial. La commune est une vaste entreprise de services publics, et les impôts qu'elle prélève peuvent se justifier beaucoup plus fréquemment que pour l'Etat, par l'idée du service rendu. Sans avoir la valeur d'un principe mathématique, cette idée autorise, dans le domaine local, l'existence d'un système fiscal qui frappe la propriété, la dépense de loyer, la profession à l'exclusion des autres sources de revenus. La notion de justice fiscale, d'égalité devant l'impôt, n'a pas la même portée que pour les recettes fiscales de l'Etat; elle n'est pas violée par l'imposition locale de certains revenus à l'exclusion d'autres revenus.

La contribution des patentes, réduite au rang de recette locale, se justifie donc mieux que l'ancienne patente de l'Etat : Les impôts d'Etat atteignent les facultés imposables indépendamment des services rendus. La justice fiscale, l'égalité n'étaient pas respectées : les commerçants, les industriels, certaines professions libérales supportaient l'impôt des patentes, tandis que les revenus d'autres professions (fonctionnaires, salaires, etc.), ou d'autre origine (revenus des créances, etc), échappaient complètement à l'impôt. Il en est bien de même dans le système actuel de la patente locale; mais celle-ci se justifie par les avantages procurés aux patentables par l'activité municipale (travaux de voirie; transports, etc.), et l'on ne peut opposer l'exemption de certaines catégories de professions ou de revenus, qui recueillent moins immédiatement le bénéfice de cette activité.

§ 3. — *La patente représente une proportion croissante
des charges locales.*

Si la patente actuelle, impôt local sur certaines professions, trouve une justification théorique, l'augmentation considérable des centimes a suscité les doléances des assujettis, qui se plaignent de supporter des charges fiscales supérieures à celles d'au-

tres professions. Les autres revenus ne sont touchés que par un impôt cédulaire, à l'exception des revenus fonciers. Les revenus des patentables figurent dans la cédule des professions non commerciales, ou dans la cédule des bénéfices industriels ou commerciaux, ou dans celle des bénéfices agricoles; puis le département et la commune les frappent d'un second impôt, devenu progressivement plus lourd que l'impôt d'Etat. Le développement de la fiscalité fait peser sur ces revenus une double charge, malaisément supportable en période de crise.

A l'intérieur même du département et de la commune, le jeu des principaux fictifs, dont nous exposerons plus loin, en détail, le mécanisme, a rompu l'équilibre entre les trois impôts perçus par les collectivités locales, et porté sur la patente une proportion croissante de la charge des centimes, au bénéfice de l'impôt foncier et de la contribution mobilière. Les centimes de la contribution foncière et de la mobilière sont calculés sur des contingents de répartition arrêtés à l'époque de la réforme fiscale d'Etat; ils ne sont modifiés que dans la mesure des constructions nouvelles ou des démolitions. Pour la patente, au contraire, impôt de quotité, le principal fictif a suivi les fluctuations de la matière imposable, et surtout la hausse des valeurs locatives, sur laquelle porte le droit proportionnel, ad valorem.

Voici le tableau des variations des principaux fictifs. La loi du 29 mars 1914 a eu pour résultat de reporter une partie de la charge fiscale de la propriété bâtie sur la propriété non bâtie. La loi du 19 juillet 1925 a supprimé la contribution des portes et fenêtres et réparti son contingent fictif sur la contribution mobilière et la contribution des patentes.

Années	Foncière bâtie	Foncière non bâtie	Mobilière	Patente
1913	80.915.580	120.080.370	83.151.371	117.913.318
1925	124.789.512	86.394.488	92.144.146	211.054.431
1926	125.445.469	86.971.669	127.887.641	276.719.135
1927	127.385.051	86.937.701	137.153.886	315.262.865
1928	129.269.559	87.117.166	141.498.734	343.379.820
1929	130.864.664	86.868.153	145.501.438	357.660.725

De 1925 à 1929, le principal fictif de l'impôt foncier bâti a légèrement diminué. Si l'on défalque l'apport du principal de la Contribution des portes et fenêtres sur la contribution mobilière (33 millions de francs) et sur la patente (23 millions), le principal de la contribution mobilière, de 1913 à 1929, a augmenté de 29 millions, soit à peine 34 0/0, tandis que le principal fictif de la patente a augmenté de 217 millions, soit 185 0/0.

Les centimes additionnels aux trois contributions directes votés par un département ou par une commune se calculent donc sur un principal foncier à peu près immuable, un principal mobilier peu accru, et un principal de patente presque triplé.

Les fluctuations inégales des principaux ont pour conséquence d'augmenter la part de la patente dans la valeur du centime, au profit de la contribution mobilière et surtout de l'impôt foncier : en d'autres termes, les patentables acquittent une proportion croissante des centimes locaux, tandis que la part proportionnelle des autres contribuables va en diminuant.

L'accroissement considérable du nombre des centimes, sans modifier les proportions, a rendu plus sensible l'inégalité et la surcharge des patentables.

§ 4. — *Les inégalités entre les patentables.*

Enfin, l'inégalité ne se manifeste pas seulement entre les contribuables assujettis à des impositions de nature différente, perçues au compte de l'Etat ou des localités, mais entre les patentables eux-mêmes. La patente se compose, en règle générale, d'un droit fixe, droit spécifique en principe, et d'un droit proportionnel assis sur la valeur locative des locaux occupés et de l'outillage. Le droit fixe n'a pas suivi les variations des prix, et la dépréciation monétaire en a allégé la charge. Le montant du droit proportionnel s'est élevé avec la hausse des loyers consécutives à la baisse du franc. Les patentables dont le droit fixe est le principal élément d'imposition — le seul pour certaines catégories — ac-

quittent en francs dépréciés un droit établi en 1880 : leur charge en principal est réduite des quatre cinquièmes correspondant à la dévaluation de l'unité monétaire. Par contre, les contribuables dont le droit proportionnel est l'élément principal, se trouvent surchargés, et dans des proportions inégales. Deux patentables exerçant la même profession supportent des droits proportionnels différents si l'un bénéficie de la protection des lois sur les loyers et si l'autre occupe un immeuble neuf. Les professions ne sont pas toutes également atteintes; les plus défavorisés sont les professions cotisées aux taux les plus élevés du droit proportionnel, celles qui supportent (fournisseurs, entrepreneurs de travaux publics) un droit fixe établi ad valorem, sur le montant des fournitures ou des marchés qui suit les fluctuations des prix, et surtout les professions libérales qui, antérieurement au 1^{er} janvier 1935, ne subissaient que le droit proportionnel.

Ces inégalités, il faut le reconnaître, ont pour origine la rupture d'équilibre causée dans l'économie générale d'après la guerre par la dépréciation monétaire. En période normale, les charges fiscales se répartissent entre les diverses contributions et entre les patentables des différentes professions, selon le jeu normal des règles posée par le législateur. La stabilisation légale de la monnaie n'en a pas moins consolidé ces inégalités, et il conviendrait d'adapter les tarifs à la situation économique et monétaire par l'adoption d'un nouveau tarif des droits de patentes.

§ 5. — *Exemptions et évolutions du principe de la patente.*

Un autre élément d'inégalité au sein de la patente, indépendamment cette fois des circonstances économiques et voulu par le législateur, résulte des dérogations au principe de l'imposition des professions à la patente. Nous n'examinerons pas ici les exceptions au principe de l'imposition à un droit fixe et à un droit proportionnel. Certaines professions ne supportent que le droit fixe, d'autres le droit proportionnel seulement. Exercées

dans des conditions déterminées, certaines professions sont imposables à des demi-droits, ou même exemptées du droit proportionnel.

Au principe même de l'imposition, les exemptions sont nombreuses, et s'expliquent par des considérations diverses; il est impossible de formuler un principe général englobant les motifs et les conditions d'exonération. On peut seulement classer les professions exemptées en cinq groupes, d'après leur nature et le motif d'exemption.

Dans un premier groupe figurent les fonctionnaires et les salariés employés par les administrations publiques ou par les particuliers. La patente est pratiquement un impôt sur les professions que le titulaire exerce pour son compte.

Un second groupe réunit un certain nombre de professions libérales : artistes ne vendant que le produit de leur art, instituteurs, professeurs, artistes dramatiques, éditeurs de feuilles périodiques, sages-femmes. Une vingtaine seulement de professions libérales sont imposables à la patente; ce sont notamment : les officiers ministériels, les avocats, les médecins, les dentistes, les architectes. L'exemption des autres professions libérales paraît s'expliquer par un des caractères de la patente : c'est un impôt sur les signes extérieurs et, pour la plupart de ces professions, il serait très difficile de découvrir des indices suffisamment révélateurs des facultés imposables. Le loyer était le seul indice retenu pour les professions libérales imposables à la patente. La plupart d'entre elles ont été assujetties à un droit fixe par la réforme fiscale de 1934.

Un troisième groupe englobe les exploitants de richesses naturelles vendant exclusivement leurs produits : laboureurs et cultivateurs, pour la vente de leurs récoltes, de leurs fruits ou de leur bétail; propriétaires ou fermiers de marais salants, pêcheurs et inscrits maritimes vendant le produit de leur pêche; concessionnaires de mines.

L'exonération accordée aux entreprises réunies sous une qua-

trième rubrique se justifie par le caractère désintéressé de leur objet; ce sont des groupements sans but lucratif, ou constitués en vue de l'intérêt général de leurs membres. Depuis le début du XX^e siècle et surtout depuis la guerre se sont multipliées les institutions de caractère social, fondées sur le principe de la mutualité ou le principe de la coopération. Des lois nombreuses leur ont accordé des encouragements de toutes sortes, notamment sous la forme d'exemption des droits de patente. Cette rubrique s'est notablement allongée depuis une vingtaine d'années. Y figurent notamment sous des conditions de forme ou d'activité précisées par le Code général et par des lois particulières : les syndicats, coopératives, associations syndicales et sociétés agricoles, les chambres d'agriculture; les sociétés de crédit maritime mutuel, de caution mutuelle et banques populaires; les Caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement, les assurances mutuelles; les sociétés de secours mutuels, d'habitations à bon marché, de bains-douche, de jardins ouvriers, de crédit immobilier; les sociétés coopératives d'artisans, les sociétés coopératives ouvrières de production et de crédit et leurs banques coopératives. (C. gén. art. 264, 4°, 8°, 9°, 10°, 12°, 13°, 17°.)

La loi du 19 avril 1905 exonérait des droits de patente les sociétés coopératives de consommation et les économats, lorsqu'ils ne possédaient pas de magasins, et se bornaient à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises faisant l'objet des commandes.

La loi du 28 février 1934 a fait rentrer ces formes d'entreprises dans le droit commun. Aux termes de son article 3, 5, C. gén., art. 263) : « Les sociétés coopératives de consommation et les économats sont passibles de droits de patente au même titre que les sociétés ou particuliers possédant des établissements, boutiques ou magasins similaires ».

Cette disposition a eu pour but de protéger le petit commerce contre la concurrence des coopératives de consommation. Les

petits commerçants luttent difficilement contre les entreprises à forme concentrée, grands magasins, entreprises à succursales multiples, « prix uniques », coopératives et ils ont demandé au Parlement des mesures de protection. Les pouvoirs publics se sont montrés favorables aux doléances du petit commerce : nous étudierons plus loin l'évolution de la patente qui tend à frapper de droits plus élevés les entreprises qui fonctionnent dans des conditions de production plus favorables.

En sens inverse, la législation a exonéré de la patente un certain nombre de professions dont les bénéfices ont paru trop modestes pour justifier l'application des droits : ouvriers travaillant chez eux ou chez les particuliers sans compagnons ni apprentis, soit à façon, soit pour leur compte, ayant ou non enseigne ou boutique; ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti de moins de 16 ans; veuve qui continue avec un seul ouvrier ou apprenti, la profession de son mari; petits métiers de la rue, qui tendent à disparaître (rémouleurs ambulants, écrivains publics, chiffonniers); personnes vendant en ambulance des fleurs, des statues, de menus comestibles, personnes louant accidentellement en meublé une partie de leur habitation personnelle.

Des lois récentes ont étendu l'exonération aux chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, dans des conditions précisées par la loi (loi du 27 décembre 1927, art. 33; C. gén., art. 264-16°); ainsi qu'aux voyageurs, représentants ou placiers de commerce et d'industrie, qu'ils travaillent pour le compte d'une ou plusieurs maisons, qu'ils soient rémunérés par des remises proportionnelles ou des appointements fixes, à la condition qu'ils ne fassent aucune opération pour leur compte personnel et soient liés aux maisons représentées par un contrat écrit. (Loi du 30 juin 1923, art. 2; C. gén., art. 264-14°).

La tendance du législateur est donc d'établir une gradation entre les professions commerciales et industrielles et de les frapper de droits proportionnés à leur importance : à la base, les artisans

qui deviennent peu à peu une classe sociale reconnue, dotée de son statut et de ses privilèges, imposée à la cédule des salaires et non à celle des bénéfices commerciaux, et qui revendique l'extension des exonérations de patente; le commerce et l'industrie moyens, auxquels s'applique le droit commun de la patente, les entreprises à forme concentrée, que la législation frappe de droits plus élevés. Ainsi s'établit peu à peu une discrimination dans le régime de la patente qui, successeur de droits destinés à atteindre les artisans, suit dans une mesure relative l'évolution des formes du commerce et de l'industrie.

CHAPITRE II.

NATURE JURIDIQUE DE LA PATENTE.

Evolution de la nature juridique de la patente.

La contribution des patentes tire son origine historique de deux impôts de l'ancien régime : droits de maîtrise et de jurandes; vingtièmes d'industrie. Elle a emprunté des caractères à l'un et à l'autre, mais si elle conserve encore des traces de sa double origine, elle a progressivement dépouillé les caractères qui rappelaient les droits de maîtrise et de jurandes, pour se rapprocher par sa nature des vingtièmes d'industrie.

§ 1^{er}. — *Les anciens droits de maîtrise et de jurande.*

Les droits de maîtrise et de jurandes, étaient des taxes exigées des compagnons qui voulaient accéder à la maîtrise, en vue de subvenir aux charges collectives de la corporation. Ils avaient le caractère d'une licence d'exercer la profession. Sous le régime corporatif, la compétence de chaque corps de métier et le nombre des « maîtres » admis à l'exercer, étaient strictement limités.

La perception des droits était la condition de la faculté accordée au candidat à la maîtrise d'exercer la profession. En échange du versement des droits, le souverain ou les corps constitués délivraient au nouveau maître des « lettres patentes », qui lui conféraient un titre, le privilège d'exercer la profession.

Aux termes d'un édit rendu en 1581 par Henri III, les redevances étaient perçues d'après un tarif progressif d'après l'importance des métiers et le chiffre de la population.

Les vingtièmes d'industrie constituaient un des éléments d'un système d'impôts sur les revenus créé en 1710. Un prélèvement d'un vingtième était effectué sur le revenu de tous les contribuables, que ceux-ci étaient tenus de déclarer à l'Administration. Cet impôt fut, en fait, suivant les époques, du dixième, d'un ou de plusieurs vingtièmes, ou du cinquantième. Nombre de contribuables ou de localités réussirent à se soustraire à sa perception, ou à se racheter. Il ne fut sérieusement organisé que pour les vingtièmes d'industrie. L'impôt des vingtièmes d'industrie, dans son principe, était un impôt sur le revenu professionnel réel, et non plus, comme les droits de maîtrise et de jurandes, une licence d'exercer une profession.

§ 2. — *Nature de la patente sous la Révolution.*

L'Assemblée Constituante supprima les corporations, les maîtrises et les jurandes et proclama la liberté du commerce et de l'industrie. Mais poussée par les besoins d'argent, elle fut amenée à créer l'impôt des patentes, sous le prétexte précisément de la suppression des maîtrises et des jurandes.

Les assemblées de la Révolution semblent hésiter entre deux conceptions de la patente, celle de la licence d'exercer, comme les droits de maîtrise et de jurandes, ou celle de l'impôt sur les revenus professionnels, comme les vingtièmes d'industrie. La loi des 2-17 mars 1791, qui crée la patente, adopte la seconde conception, qui paraît plus logique. La Constituante a proclamé la

liberté du commerce et de l'industrie : l'exercice d'une profession ne peut être subordonné à une licence, comme sous le régime corporatif. La loi de mars 1791 institue un droit proportionnel sur la valeur locative de l'habitation et des locaux professionnels, indice du revenu professionnel : ce procédé d'assiette est en harmonie avec celui de la contribution mobilière, qui frappe le revenu mobilier présumé notamment d'après le loyer d'habitation.

Le décret du 12 thermidor an III, qui rétablit la contribution des patentes après une éphémère disparition, abandonne la conception de l'impôt sur le revenu professionnel pour celle de la redevance d'exercice. L'article 1^{er} du décret marque nettement le caractère de l'impôt. « Nul ne pourra exercer un commerce ou un négoce quelconque, sans être pourvu d'une patente qui indiquera la nature de son commerce ». La patente n'a plus pour base le revenu présumé. Le droit proportionnel sur la valeur locative est remplacé par un droit fixe, qui ne tient aucun compte de l'étendue des affaires, ni des bénéfices présumés. Pour l'application du droit fixe, le décret de thermidor divise en classes les différents commerces, suivant leur importance relative et suivant la population de la localité où ils sont exercés. C'est la conception des droits de maîtrise et de jurandes dans l'édit de Henri III.

La loi du 6 Fructidor an IV combine le droit fixe et le droit proportionnel. La contribution des patentes réunit désormais les deux caractères de licence d'exercer et d'impôt sur le revenu proportionnel. Cependant le premier caractère, fort apparent jusqu'en 1880, tend à disparaître. La patente évolue de plus en plus vers la conception d'un impôt sur le revenu professionnel. Cette conception domine le régime actuel de la patente, qui ne conserve plus que des traces de l'autre conception, celle de la licence d'exercer.

§ 3. — *Survivances de la notion de licence d'exercer.*

La loi du 1^{er} brumaire an VII dégage du caractère de licence d'exercer les deux règles de l'unité et de la personnalité de la patente, « nul ne sera obligé à prendre plus d'une patente », (art. 24). « Les patentes sont personnelles et ne peuvent servir qu'à ceux qui les obtiennent » (art. 25). Le principe de la personnalité de la patente est encore consacré par la loi du 15 juillet 1880 (art. 20) et par le Code général des contributions directes (art. 282).

La patente comportait à l'origine une « formule », qui devait être obligatoirement visée par l'autorité municipale et qui conférait le droit d'exercer. La patente devait être mentionnée dans les actes.

Ces règles étaient des conséquences de la personnalité de la patente. Elles ont été abrogées, et le caractère de la patente véritable brevet d'exercer, s'en est trouvé atténué. Une loi de 1850 a dispensé de l'obligation de mentionner la patente dans les actes. La loi du 15 juillet 1880 a supprimé à peu près complètement la formule. Depuis 1900, la formule et l'avertissement sont réunis sur le même imprimé.

Du caractère personnel de la patente survivent seules quelques dispositions légales destinées à simplifier la tâche des agents de l'administration et à éviter des évasions fiscales. Tout patentable est tenu d'exhiber sa patente lorsqu'il en est requis par les maires, adjoints, juges de paix et tous autres officiers ou agents de police judiciaire (loi du 15 juillet 1880, art. 32; C. gén. art. 292).

Le patenté qui a égaré sa patente ou qui est dans le cas d'en justifier hors de son domicile, peut se faire délivrer un certificat par le directeur ou par le contrôleur des contributions directes. Ce certificat fait mention des motifs qui obligent le patenté à le réclamer et doit être sur papier timbré ». (Loi de 1880, art. 35; C. gén., art. 293). Les formules de patente étaient affranchies du droit de timbre, remplacé par des centimes généraux au principal

de la patente. (Loi du 15 juillet 1880; art. 31).

Les individus qui exercent, hors de la commune de leur domicile, une profession imposable sont tenus de justifier à toute réquisition de leur imposition à la patente, à peine de saisie ou de séquestre, à leurs frais, de leurs marchandises et des instruments servant à l'exercice de leur profession, à moins qu'ils ne donnent caution suffisante. Si les individus non munis de patente exercent dans la commune de leur domicile, il est seulement dressé des procès-verbaux, qui sont transmis immédiatement aux agents des contributions directes. (Loi de 1880, art. 33; C. gén., art. 295).

Tout individu transportant des marchandises de commune à ou de fabricants, est tenu d'avoir une patente personnelle... (Loi de 1880, art. 23; C. gén. art. 294).

Toute formule de patente délivrée à un marchand forain, colporteur, directeur de troupe ambulante, entrepreneur d'amusements et jeux publics non sédentaire et tout autre patentable dont la profession n'est pas exercée à demeure fixe, doit, à sa diligence, être revêtue, par le maire de la commune qu'elle concerne, du visa de ce magistrat et du signalement de l'imposé. Celui-ci ne peut justifier valablement de son imposition à la contribution des patentes que par la production de la dite formule ainsi régularisée. A défaut de cette justification, les individus trouvés à une époque quelconque de l'année exerçant une des dites professions sont passibles de la patente à partir du 1^{er} janvier de l'année en cours. (Loi du 28 avril 1893, art. 6 et 7; C. gén. art. 296 et 297).

Les marchands dits déballeurs sont imposables sous la qualification de marchands forains et soumis, en matière de patente, aux règles applicables à cette profession. Ils sont tenus de déposer leur patente à la mairie pendant toute la durée de leur séjour dans une commune. La même obligation est imposée aux marchands de vins vendant au moyen de wagons-réservoirs. (Loi du 19 avril 1905, art. 11; C. gén. art. 298).

Pour permettre aux intéressés de justifier de leur patente, malgré la mise en recouvrement tardive du rôle, la loi autorise les agents des contributions directes à délivrer sur demande des patentes avant l'émission du rôle, après acquittement entre les mains du percepteur des douzièmes échus, si le requérant est domicilié dans le ressort de la perception, ou de la totalité des droits, s'il s'agit de patentables dont la profession n'est pas exercée à demeure fixe ou étrangers au ressort de la perception (patentes par anticipation), (loi de 1880, art. 34; C. gén., art. 299).

Tels sont, sous le régime actuellement en vigueur, les seuls vestiges de la formule qui rappellent la conception de la patente brevet d'exercer. Certaines de ces dispositions se justifient d'ailleurs, en dehors de toute conception théorique, par des considérations pratiques : éviter les évasions fiscales ou sauvegarder l'ordre public, et doivent être maintenues, même si la patente est dépouillée complètement de son caractère de licence. Ce résultat s'est pu près atteint. La patente n'est plus à l'heure actuelle un brevet d'exercer, comme les droits de maîtrise et de jurande, mais comme les vingtièmes d'industrie, un véritable impôt sur les revenus professionnels.

§ 4. — *La patente, impôt sur les revenus professionnels*

L'évolution s'est faite par le procédé des spécifications : au lieu de s'attacher exclusivement à la nature de la profession et à la population de la localité où elle est exercée, le législateur a retenu des indices de plus en plus nombreux, s'efforçant ainsi, non pas sans doute d'individualiser le revenu professionnel de chaque contribuable, mais du moins de l'approcher de plus en plus près par un réseau de présomptions de plus en plus diversifiées. La loi du 6 Fructidor an IV était un premier pas : elle ajoutait à ceux des éléments retenus en l'an III, la valeur des locaux d'habitation et des locaux professionnels. Des lois nombreuses, notamment la loi des 25-26 mars 1817, perfectionnent la méthode des indices.

De plus, les professions sont divisées en classes, et une classification spéciale est établie pour les établissements industriels.

La loi des 25 avril - 7 mai 1844 codifie l'ensemble des dispositions antérieures. Elle accentue la spécification, en répartissant les patentables dans les trois tableaux A, B, C, comportant chacun leurs indices et leurs règles de tarification propres.

La loi de 1844 introduit la spécification dans le droit proportionnel sur les valeurs locatives : elle substitue un tarif gradué, variable selon les professions, différent parfois pour l'habitation et les locaux professionnels, au taux uniforme précédemment appliqué.

De nombreuses lois de finances perfectionnent encore la loi de 1844. Une loi de 1850 soumet à la patente un certain nombre de professions libérales, qu'elle frappe exclusivement d'un droit proportionnel. La loi du 15 juillet 1880 codifie et abroge la législation antérieure et forme désormais la loi organique fondamentale en matière de contribution des patentes, jusqu'au décret du 27 décembre 1934 qui promulgue le Code général des contributions directes et des taxes assimilées.

La loi du 15 juillet 1880 accentue la transformation de la patente par la suppression à peu près complète de la formule et l'effort fait en vue de saisir le revenu professionnel, d'atteindre à plus de proportionnalité dans l'impôt. Elle perfectionne la différenciation des droits, prévoit des demi-droits, des exemptions de tel ou tel droit.

Le code de la patente ne demeure pas immuable. Des lois ultérieures affirment le souci constant du législateur de faire de la patente un impôt proportionnel aux bénéfices, par un perfectionnement continu de la méthode des présomptions. Il remanie fréquemment la tarification. Il frappe de droits de patente très lourds les entreprises qui bénéficient des avantages de la concentration commerciale. La loi du 28 avril 1893 applique aux grands magasins une taxe déterminée ou par spécialités, une taxe par employé

et une taxe par voiture. La loi du 21 avril 1905 les assujettit à un droit proportionnel progressif. La loi du 27 février 1912 (art. 2) majore du quart à l'unité, selon le nombre des établissements, les droits de patente des entreprises de vente de denrées et marchandises exploitant des établissements multiples. La loi du 28 février 1934 soumet au droit commun de la patente les coopératives de consommation et les éconômats.

Au contraire, le législateur a exonéré des droits de patente les petits artisans, dont le revenu professionnel est présumé modeste, et il a tendance à élargir le champ des exemptions au bénéfice de l'artisanat.

Ainsi s'est établie entre les professions une gradation : au bas de l'échelle les petits artisans, exonérés ; au milieu, les professions cotisées d'après le droit commun de la patente, mais réparties en catégories et classes imposées d'après des indices et des tarifs différents : le commerce moyen (tableau A, le haut commerce, la banque et, depuis le décret de novembre 1934, certaines professions libérales (tableau B) ; l'industrie (tableau C). Enfin, au sommet de l'échelle, un traitement plus rigoureux est infligé aux formes de la concentration commerciale.

Cette gradation, ces tableaux, ces classes, cette différenciation des bases et des tarifs, répondent bien à la préoccupation du législateur d'approcher le plus près possible le revenu des professions, de proportionner les droits de patente au bénéfice présumé des entreprises.

Sous le régime actuellement en vigueur, tel qu'il résulte de son évolution historique, la contribution des patentes a donc le caractère d'un impôt sur le revenu présumé des professions et non d'une licence d'exercer. Sa nature juridique ainsi précisée, il importe d'examiner s'il convient de conserver ce caractère à la patente, dans son cadre désormais plus étroit d'une imposition exclusivement locale.

S e c t i o n I I.

PROJET DE RETOUR A LA NOTION DE LICENCE D'EXERCER

LE PROJET PIETRI - P.-E. FLANDIN.

Dans le système fiscal antérieur à la réforme de 1917, ce caractère de la patente se justifiait assez bien. Elle faisait partie d'un ensemble d'impôts sur le revenu ou sur les revenus : il était logique de lui attribuer le même caractère que les autres contributions du système, celui d'un impôt sur le revenu, et non d'un brevet d'exercer. « L'évolution de la patente s'explique par un souci de justice fiscale, à une époque où la patente était le seul impôt frappant le commerce et où, par conséquent, la taxation du bénéfice réel était encore inconnue. » (1)

§ 1. — *Exposé des motifs.*

Dans le projet présenté au nom du gouvernement, le 30 mars 1931, MM. Piétri, ministre du budget, et P.-E. Flandin, ministre des finances, préconisaient l'abandon de la conception actuelle de la patente et le retour à la notion de la licence d'exercer. Le droit fixe variant avec la profession et la population de la localité devient, dans ce projet, l'unique élément d'imposition pour les patentables du tableau A, c'est-à-dire l'immense majorité des redevables.

« Nous avons pensé, écrivaient les auteurs de ce projet (2), qu'il fallait, ici, nous écarter délibérément de la loi de 1880 et poser, en principe, qu'en assujettissant un contribuable à la patente, les

(1) Exposé des motifs du projet de loi portant réforme des finances départementales et communales, présenté par MM. Pierre Laval, Piétri et P.-E. Flandin. — J. Off. annexe n° 4914, Chambre, 2^e séance du 30 mars 1931, p. 76.

(2) Exposé des motifs précité. Loc. cit. p. 76.

pouvoirs publics ne chercheront plus à atteindre rigoureusement le montant du bénéfice réalisé. La patente constituera la somme ou la redevance que chacun devra payer pour avoir le droit d'ouvrir boutique dans la commune et d'y exercer sa profession.

Ce principe nous a paru justifié.

Tout d'abord, il nous a semblé qu'une telle conception convenait bien à un impôt uniquement local. Elle s'accorde, en effet, d'une façon particulièrement heureuse, avec la notion qui est à la base même de toute taxation locale : la contribution aux dépenses de la vie municipale, en contre-partie des avantages que procure au redevable la vie collective.

En second lieu, il ne nous a pas échappé que ce principe de taxation ne faisait que restituer à la patente son authentique et originelle raison d'être. Les véritables ancêtres de notre patente : les droits de maîtrise et de jurande, accordaient précisément la faculté d'exercer ce métier. En échange, le souverain ou les corps constitués délivraient ces « lettres de patente » qui conféraient un titre ou un privilège.

Ce retour à la conception première de la patente se justifie, ajoute l'exposé des motifs, par la création d'autres impôts qui frappent le commerce et l'industrie, d'après l'importance des affaires (taxe sur le chiffre d'affaires) et d'après le bénéfice réel (impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux). « Il est donc naturel que, laissant l'Etat percevoir ces nouveaux impôts qui s'accordent avec les principes d'une fiscalité moderne, nous ne cherchions plus, dans la patente, que cette autorisation donnée par la commune à ceux de ses concitoyens qui veulent se livrer à un négoce ou à une industrie, et qui contribueront ainsi aux charges que l'exercice de leur profession ne manquera pas d'imposer à la collectivité. »

§ 2. — *Critique de ce projet.*

Ces considérations ne nous paraissent pas justifier le change-

ment proposé dans la nature juridique de la patente. Le principe de la liberté du commerce ou de l'industrie nous semble être une objection décisive contre tout impôt fondé sur une idée de licence, de brevet d'exercer une profession. L'exercice d'une profession commerciale, industrielle, libérale, n'est-il pas libre comme l'exercice d'une profession quelconque ? les auteurs du projet écrivent dans leur exposé des motifs : « Les redevables se livrant à l'exercice d'une profession libérale ne doivent point échapper à la loi commune. La patente doit constituer aussi bien l'autorisation de plaider ou de pratiquer la médecine que celle d'exercer une industrie ou un négoce. » L'exercice de la profession d'avocat, de médecin, de commerçant ou d'industriel n'est soumis à aucune « autorisation » administrative. Tout individu réunissant les conditions nécessaires, s'il en est exigé, est libre d'ouvrir boutique, cabinet médical ou de plaider. Tout impôt basé sur l'idée de taxer une autorisation d'exercer nous paraît un anachronisme, un retour injustifié au régime corporatif. Sous ce régime la perception d'un droit d'exercer se comprenait puisque chaque corporation était fermée, le nombre de ses « Maîtres » limité, et que l'accès à la maîtrise était subordonné au consentement des membres de la corporation. Depuis la Révolution, un individu peut exercer librement une profession quelconque, industrielle, commerciale ou libérale. Une commune, un département ne sauraient justifier la perception d'un impôt sur une autorisation qu'ils n'ont pas à donner.

La patente ne saurait donc « constituer la somme ou redevance que chacun devra payer pour avoir le droit d'ouvrir boutique dans la commune et d'y exercer sa profession. » Chacun a le droit, sans aucune autorisation, d'ouvrir boutique dans une commune et d'y exercer sa profession. Aucune autorité ne peut lui demander de payer une redevance pour en « avoir le droit ».

La suite de l'exposé des motifs justifie la conception de la redevance comme conforme à la notion qui est à la base même de toute taxation locale : la contribution aux dépenses de la vie mu-

nicipale, en contre-partie des avantages que procure au redevable la vie collective. » La formule se rattache à la théorie de l'impôt échange, rémunération des services rendus. Cette théorie n'est exacte que dans des cas très limités où l'impôt prend le caractère d'une taxe qui rémunère un service déterminé rendu au contribuable qui acquitte la taxe. La patente est-elle une taxe représentative d'un service rendu ? Le service n'est pas l'autorisation d'exercer la profession, puisqu'aucune autorisation administrative n'est nécessaire : le service donnant ouverture à une taxe suppose un avantage particulier accordé à un individu, et non l'application du droit commun.

La vie collective ne procure pas aux patentables des avantages déterminés, susceptibles d'être individuellement divisés et évalués. Elle leur donne un ensemble d'avantages collectifs et indivisibles. Chacune des cotisations individuelles à la patente ne peut pas être considérée comme la rémunération des avantages privatifs, individuellement déterminés et appréciés, rendus par la collectivité locale à chaque patentable.

La formule : « contribution aux dépenses de la vie municipale, en contre-partie des avantages que procure au redevable la vie collective » ne fournit donc qu'une justification assez vague de la patente ; elle ne fournit pas une base précise de répartition des charges locales, ni entre les contribuables assujettis aux diverses impositions locales, ni entre les patentables.

La patente est, en définitive, une participation du commerce, de l'industrie et de quelques professions libérales aux dépenses locales, sans corrélation immédiate entre la part supportée par chaque patentable et les avantages qu'il est susceptible de retirer de l'activité collective. A défaut d'autre base de répartition, les collectivités locales peuvent légitimement asseoir l'imposition sur les facultés des contribuables, c'est-à-dire sur le revenu professionnel des patentables.

L'exposé des motifs du projet Piétri-Flandin objecte que l'Etat perçoit déjà sur le commerce et l'industrie la taxe sur le chiffre

d'affaires et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. On pourrait ajouter pour les professions libérales soumises à la patente, l'impôt sur les professions non commerciales ou sur les charges et offices. On peut répondre qu'avant la réforme de 1917, les patentables payaient une cotisation à l'Etat ; puis, sous forme de centimes, une autre cotisation au département et à la commune ; que la double charge frappe aussi les propriétaires fonciers. Qu'on lui donne l'étiquette de licence d'exercer, ou celle d'impôt sur le revenu professionnel, la patente frappera des contribuables déjà atteints par d'autres impôts d'Etat. Le projet vise à réduire le poids de la patente : mais c'est une question de mesure, qui touche au taux de l'imposition, et non au principe de son assiette, ni surtout à sa nature juridique.

Le droit fixe est une base bien sommaire d'imposition. Les auteurs du projet le reconnaissent, mais ils se bornent à répondre que « l'existence d'une contribution mobilière, progressive avec l'importance des locaux occupés pour l'habitation, et destinée à tenir compte de l'ensemble des facultés contributives du redevable, compensera, dans le cadre local lui-même, ce que pourrait avoir de trop sommaire la simple taxe déterminée. » N'est-ce pas, après avoir supprimé le droit proportionnel de patente sur l'habitation, faire jouer à la valeur locative d'habitation le rôle d'un correctif à l'insuffisance de la patente ?

D'ailleurs, le projet ne s'en tient pas rigoureusement à la licence d'exercer, établie en fonction exclusive de la profession et de la population de la localité. Même dans le tableau A, il admet une légère majoration par personne employée, et même pour les patentables d'une certaine importance, soit par leur classe, soit par la population de la ville, un droit proportionnel sur la valeur locative des locaux professionnels. Il maintient les bases actuelles d'imposition au droit fixe et au droit proportionnel, pour les patentables des tableaux B et C.

La conception de la patente, redevance perçue pour l'autorisation d'exercer, n'est donc pas appliquée jusqu'au bout. Les auteurs

du projet se sont surtout préoccupés d'alléger la charge des petits patentables, alourdie par la hausse des valeurs locatives, sans compromettre la stabilité des finances locales. Pourquoi dès lors, abandonner la conception moderne de la patente, et revenir à une conception archaïque, devenue fausse dans son principe depuis la proclamation de la liberté d'exercice des professions ?

Il existe bien, dans la législation fiscale actuelle, des licences d'Etat ou municipales, spéciales au commerce des boissons, mais leur dénomination est critiquable, puisque la perception de ces taxes ne correspond pas à la rémunération d'une autorisation d'exercer. Détail significatif : le décret du 3 août 1926 avait fait de la licence d'Etat, et le décret du 11 décembre 1926, de la licence municipale, un simple droit fixe, variable suivant la population de la commune. D'après le Code général des contributions directes, la licence municipale se compose désormais d'un droit fixe et d'un droit proportionnel sur la valeur locative de l'ensemble des locaux occupés : c'est le rétablissement du système organisé par la loi du 29 décembre 1897.

CHAPITRE III

ASSIETTE DE LA PATENTE

LA METHODE INDICIAIRE. — SA VALEUR COMME

BASE FISCALE DE LA PATENTE

Dans la conception actuelle, la patente n'est pas une licence d'exercer, mais un impôt sur le revenu professionnel. Par quel procédé est déterminé le revenu que le législateur se propose d'atteindre ?

S e c t i o n I

LA MÉTHODE DES SIGNES EXTÉRIEURS

§ 1^{er}. — *Principe de la méthode indiciaire*

L'Assemblée Constituante a inauguré la méthode des signes extérieurs, dont elle a fait une règle générale pour l'assiette de trois sur quatre des contributions qu'elle a créées. Pour la patente, elle n'a pas retenu le système de la déclaration obligatoire du revenu réel, appliqué sous l'ancien régime aux vingtièmes d'industrie. Elle lui a préféré le procédé des indices ou signes extérieurs. Le législateur ne s'attache pas à connaître directement, par une déclaration des contribuables ou par une évaluation administrative, le montant exact du revenu réel individuel effec-

tivement perçu par chaque patentable au cours de l'exercice précédent, il détermine un ou plusieurs signes extérieurs, qu'il estime être des indices de l'importance du revenu. La méthode repose sur l'idée présomptueuse d'une relation entre tel ou tel signe extérieur et le revenu.

La méthode indiciaire a régi l'assiette de la patente pendant toute la durée de son existence comme impôt d'Etat; elle la régit encore aujourd'hui comme imposition locale.

La valeur de ce procédé, qui renonce à évaluer directement le revenu imposable et prétend l'atteindre par l'intermédiaire de signes extérieurs, est subordonnée à l'exactitude des présomptions et au choix des indices. Au cours du XIX^e siècle et jusqu'à la réforme fiscale de 1917, de nombreuses lois ont multiplié le nombre des indices, en vue d'approcher le revenu réel. La loi du 15 juillet 1880, organique de la patente, dont la plupart des dispositions ont été incorporées dans le Code général des contributions directes du 27 décembre 1934, répartit les professions en quatre tableaux, à l'intérieur desquels elles sont groupées par classes, ou individuellement imposées d'après un certain nombre d'indices variant suivant les tableaux et les catégories de professions. Certains indices sont communs à toutes les professions : nature de la profession et valeur locative des locaux occupés. En outre, la population de la localité joue pour les professions des tableaux A et B, mais non pour celles du tableau C. D'autres indices interviennent pour telles ou telles catégories de professions.

§ 2. — *Analyse des indices*

L'effort du législateur pour approcher le revenu réel se manifeste par le nombre croissant des indices. Dans le régime en vigueur de la patente, on peut les grouper sous les rubriques suivantes :

1° — *La nature de la profession.* C'est un signe retenu pour

l'imposition de toutes les professions soumises à la patente. Le tarif des patentes est une longue nomenclature de professions. Le tableau A comprend les commerces et industries de petite ou moyenne importance. Il répartit ces professions en 8 classes, groupées d'après l'importance présumée des bénéfices, et applique de la première à la dernière des droits décroissants.

Dans le tableau B figurent les négociants, le haut commerce et, depuis le décret de novembre 1934, un certain nombre de professions libérales. Les professions ne sont plus groupées par classes, mais énumérées dans l'ordre alphabétique et individuellement imposées.

Le tableau C répartit un certain nombre de professions en cinq parties. La 2^e, la 3^e et la 4^e groupent des professions industrielles; la 1^{re} et la 5^e, des professions commerciales.

2° — *La population de la commune* où est exercée la profession entre en ligne de compte pour le calcul de la patente dans les tableaux A et B, mais non dans le tableau C. L'importance de la population locale est, en effet, un élément important du chiffre d'affaires et des bénéfices nets des professions commerciales, tandis qu'elle est indifférente au développement des entreprises industrielles.

La population à considérer est celle qui a été fixée par le dernier décret de dénombrement. Ce n'est pas la population totale, mais la population normale ou municipale, abstraction faite de tous les éléments comptés à part (troupes, lycées, hospices, etc.).

Dans les villes ou communes de plus de 5.000 habitants, on distingue entre la partie agglomérée et la banlieue. Les patentables de la banlieue sont imposés d'après le tarif afférent à sa population particulière, les patentables de la partie agglomérée supportent les droits correspondant à l'ensemble de la population municipale. C'est le décret de dénombrement qui fixe les limites de l'agglomération.

Lorsque, par l'effet de ce décret, une commune passe dans une catégorie supérieure de population, l'augmentation du droit fixe

n'est appliquée que pour moitié pendant les cinq premières années (loi du 15 juillet 1880, art. 5; C. gén., art. 267, al. 2).

3° — En dehors de la population de la commune jouent, pour certaines professions, *d'autres éléments particuliers existant dans la commune* et susceptibles d'agir sur le montant des bénéfices de ces professions. Lorsqu'il existe un entrepôt réel des douanes sur le territoire d'une commune, certaines professions du tableau B (agents de change, banquiers, commissionnaires, courtiers, etc.) supportent le droit fixe correspondant à la catégorie de population immédiatement supérieure. L'existence d'un parquet pour la négociation des effets publics influe sur l'imposition des agents de change, des Caisses ou comptoirs pour opérations sur les valeurs.

4° — Au nombre des indices figurent ensuite les *éléments divers concourant à l'exercice de la profession*. La législation des patentes devient ici très complexe.

a) *La valeur locative des locaux professionnels* entre en ligne de compte pour toutes les professions. Elle sert de base au calcul du droit proportionnel. Pour quelques professions le taux de ce droit varie selon l'importance de la valeur locative; pour certaines professions, il n'est pas le même sur les bureaux et sur les ateliers ;

b) *Les moyens matériels de production* constituent des indices importants. Pour les usines et établissements industriels le droit proportionnel est calculé « sur la valeur locative de ces établissements, pris dans leur ensemble et munis de tous leurs moyens matériels de production ».

A la valeur locative des locaux occupés s'ajoute celle de l'outillage, fixe ou mobile, et celle de la force motrice utilisée.

Les moyens matériels jouent aussi un rôle essentiel dans le classement des professions, dans la détermination du droit fixe et du droit proportionnel. Telles professions sont rangées dans une classe ou dans une autre, suivant qu'elles fabriquent « par procédés ordinaires » ou par procédés mécaniques, qu'elles utilisent la

force de l'homme, des animaux, du vent, de l'eau. Les taxes déterminées et les taxes variables qui entrent dans la composition du droit fixe pour les professions du tableau C dépendent du nombre des machines, métiers, appareils, de leur nature, de leur capacité, de leurs dimensions, de leur puissance utile, de la durée de leur activité par exercice.

L'existence d'un outillage mécanique suffit, d'autre part, en principe, pour exclure un individu travaillant seul du bénéfice de l'exonération de la patente, exonération réservée aux artisans exerçant une profession manuelle.

En dehors de l'outillage proprement dit, d'autres éléments matériels sont retenus pour certaines professions : tonnage des navires, à voile ou à vapeur ; nombre de wagons ou de voitures destinés au transport ; voitures attelées et automobiles de livraison, pour les grands magasins. Les marchands forains supportent des droits de patente différents, selon qu'ils exercent leur profession avec balle, bête de somme ou voiture à bras, voiture à deux roues ou à quatre roues à un ou plusieurs colliers, ou sur bateau. L'existence d'un billard dans un établissement fait monter d'une classe le marchand de vins. La superficie utilisée sert d'élément à l'imposition du concessionnaire de gare d'eau, de l'exploitant d'établissement forain et amusements publics.

c) le personnel employé, d'après son importance, classe certaines professions dans un tableau ou dans un autre (agent d'affaires). Certaines professions du tableau B supportent une taxe par personne employée, en sus de 5, qui est doublée ou triplée lorsque le nombre des employés dépasse 200 ou 1.000. Le nombre d'employés est un élément du grand magasin, assujetti à des droits spéciaux, notamment à une taxe par employé. Dans le tableau C sont nombreux les droits par ouvrier ou employé ; pour quelques professions, on trouve des droits par série d'ouvriers momentanément occupés. Les apprentis de moins de 16 ans et les ouvriers âgés de plus de 65 ans ne sont comptés que pour moitié. Le personnel travaillant à domicile entre en ligne de compte.

5° D'autres éléments de différenciation consistent dans les *conditions commerciales d'exercice* des professions. Le tarif des patentes distingue pour leur classement des professions, les marchands en gros, les marchands en demi-gros et les marchands en détail, et il donne la définition administrative de ces trois termes. « Sont réputés : marchands en gros, ceux qui vendent principalement à d'autres marchands ; marchands en demi-gros, ceux qui vendent habituellement aux détaillants et aux consommateurs ; marchands en détail, ceux qui ne vendent habituellement qu'aux consommateurs. Pour certaines professions, le tarif comporte même une quatrième catégorie inférieure, le petit détail (boissons). »

Le tarif distingue aussi l'exploitant, classé dans le tableau A, du fabricant, imposé au tableau C, d'après le nombre d'ouvriers. Le fabricant est « celui dont la profession, inscrite sous une dénomination quelconque au tableau des commerces, industries ou professions dont le droit fixe est réglé eu égard à la population et d'après un tarif général (c'est-à-dire tableau A) consiste dans un travail de fabrication, de confection ou de main d'œuvre, lorsqu'il travaille pour le commerce et qu'il occupe plus de dix ouvriers disséminés ou réunis dans le même établissement ».

Une autre distinction importante est faite pour l'exploitant ou fabricant pour son compte, ou à façon : ce dernier est celui qui utilise la matière première qui ne lui appartient pas. Il est inscrit dans une classe moins élevée, ou passible de droits réduits. Dans certains cas, l'exploitant ou fabricant pour son compte est différemment imposé, selon qu'il exerce sa profession avec des stocks de matières premières, ou sur commande, sans approvisionnements, achetant la matière première au fur et à mesure des commandes.

Dans un ordre d'idées analogues, le tarif tient compte aussi dans certains cas du fait qu'un industriel vend exclusivement les produits de sa fabrication, ou qu'un contribuable exerce telle profession « sans boutique ni magasin ».

Enfin, les professions exercées en étalage, en ambulance ou sous échoppes bénéficient d'une réduction de moitié des droits et dans les communes ne dépassant pas un certain chiffre de population de la suppression du droit proportionnel.

6° Pour un certain nombre de professions figurant aux tableaux B ou C, les indices retenus comme base du droit fixe tiennent compte, non plus des conditions matérielles, techniques et commerciales, mais des *résultats de la production*. Le tarif s'attache, par exemple, aux quantités traitées, produites ou vendues : production journalière, exprimée en raffiné, des fabricants de sucre de betteraves, quantités de sucre brut entré et traité dans les raffineries; nombre de degrés hectolitres fabriqués par les exploitants de brasserie, de dizaines d'hectolitres d'eau de vie fabriquées par les distillateurs; quantité et qualité d'huîtres vendues par les marchands. Pour les fournisseurs des administrations publiques, le droit fixe est de 0,25 par 100 frs du montant des fournitures annuelles, y compris, le cas échéant, les fournitures effectuées sans adjudication ni marché préalable. Les adjudicataires d'entreprises de travaux publics sont imposés à un droit de 0,30 par 100 frs du montant annuel des entreprises. Le prix de la ferme, le montant de l'adjudication, sert de base au droit fixe dû par les fermiers, concessionnaires ou adjudicataires de la perception de certains droits (péages sur routes, abattoirs, bacs, halles; jaugeage, mesurage ou pesage, octrois, droit des pauvres) ou de certains services (distribution d'eau, arrosage, balayage, enlèvement des boues, location de chaises, inhumation). Les entreprises d'assurances mutuelles contre l'incendie sont cotisées par millions de capitaux assurés.

7° A la différenciation des professions d'après les conditions commerciales d'exercice, on peut rattacher les régimes spéciaux appliqués aux entreprises qui affectent certaines formes de la concentration commerciale : la *pluralité d'établissements* ou la *pluralité de professions*.

Le droit fixe est imposé non par profession, mais par établis-

sement. Un même patentable est donc passible d'autant de droits fixes qu'il exploite d'établissements. L'établissement, au sens fiscal, est un organisme complet, vivant de sa vie propre et constituant un centre d'affaires où s'effectuent d'une manière régulière avec les clients les opérations essentielles de la profession. L'établissement se caractérise en général par trois éléments : locaux distincts, personnel spécial ayant des pouvoirs plus ou moins étendus, et comptabilité particulière.

Chaque établissement supporte le droit fixe de la profession qui y est exercée. Il n'est dû qu'un droit fixe par établissement, même si plusieurs professions y sont exercées; dans ce cas, le droit fixe ou la taxe déterminée est le plus élevé de ceux que le patentable aurait à payer, s'il était assujetti à autant de droits fixes ou de taxes déterminées qu'il exerce de professions. Seules se cumulent les taxes variables, établies d'après les éléments d'imposition afférents aux diverses professions exercées.

Le droit proportionnel est établi par local (et non par établissement), d'après le tarif de la profession qui y est exercée. Si le patentable exerce dans un même local, ou dans des locaux non distincts, plusieurs professions, il paie le droit proportionnel d'après le taux applicable à la profession comportant le taux le plus élevé.

La pluralité des établissements ou des locaux entraîne donc un cumul de droits fixes ou proportionnels, tandis que le cumul des professions, dans un même établissement ou un même local, n'entraîne que l'application du droit le plus élevé.

Des lois spéciales ont attaché à la pluralité d'établissements ou de professions une valeur indiciaire particulière, et retenu ces éléments comme bases d'un traitement fiscal plus rigoureux.

Les lois du 28 avril 1893 et du 21 avril 1905 ont institué un régime compliqué et très lourd du droit fixe et du droit proportionnel pour les magasins de plusieurs espèces de marchandises occupant habituellement plus de dix personnes. Aux magasins de plusieurs espèces de marchandises sont assimilés les magasins

pour la vente en demi-gros ou en détail de quincaillerie, de feronnerie et d'articles de ménage, ou pour la vente en demi-gros ou en détail d'épiceries, liqueurs et conserves. Le droit fixe comprend, entre autres éléments, lorsque le nombre des employés atteint un certain chiffre, une taxe par spécialités commerciales, calculée d'après les coefficients fixés par le tableau comprenant la liste de 24 spécialités. Pour le droit proportionnel, la valeur locative des locaux est divisée en sept tranches, imposées d'après des taux progressifs.

La loi du 27 février 1912, art. 2, applique d'autre part, aux droits afférents d'après les tarifs en vigueur, à chaque établissement, une majoration d'un quart, lorsque le patentable exploite de six à dix établissements pour la vente de denrées et marchandises, d'un tiers, s'il exploite de onze à vingt établissements, de moitié, si le nombre d'établissements est compris entre vingt-et-un et cinquante, et de cent pour cent s'il dépasse cinquante.

Ces majorations s'appliquent à toutes les professions énumérées au tarif et se cumulent, s'il y a lieu, avec le régime spécial des grands magasins.

8° Dans une faible mesure, la *forme juridique des entreprises* constitue un indice retenu par la patente. Le montant du capital nominal, versé ou non versé, sert de base au droit fixe des sociétés par actions formées pour opérations de banque, de crédit, d'es-compte, de dépôts, comptes courants, etc... Les droits du tarif et les régimes spéciaux des grands magasins et des entreprises à succursales multiples s'appliquent aux exploitations individuelles, aux sociétés anonymes et aux sociétés à responsabilité limitée. Dans les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandites, l'associé principal est imposé comme s'il était seul, et les associés secondaires en nom, gérants et solidaires, supportent un droit fixe, divisé en autant de parts qu'il y a d'associés, à l'exception des droits portant sur les éléments variables d'imposition.

9° Jusqu'à une époque toute récente, la *valeur locative d'habitation* du patentable, ou de l'associé principal, était un indice

retenu pour le calcul du droit proportionnel de patente.

Tels sont, méthodiquement classés les signes extérieurs qui servent de base à l'établissement des droits de patente. Les uns s'appliquent à l'ensemble des professions : nature de la profession, valeur locative des locaux professionnels; l'indice population joue dans le tableau A et B, à l'exclusion du tableau C; d'autres concernent des catégories plus ou moins nombreuses de professions; quelques-uns jouent pour un nombre restreint d'entreprises.

Section II

APPRÉCIATION FISCALE DE LA MÉTHODE JUDICIAIRE

L'analyse méthodique des indices donne une impression première de diversité et de complexité extrêmes : le tarif est en effet, l'œuvre continue pendant plus d'un siècle des législateurs qui, en accumulant les indices, en les retouchant sans cesse, ont cherché à atteindre l'idéal de la méthode des signes extérieurs : l'imposition du revenu professionnel réel des patentables.

§ 1^{er}. — *Valeur du principe de la méthode judiciaire*

Y sont-ils parvenus? A priori, le choix de la méthode indiciaire paraît assez déconcertant. Dans la méthode de l'évaluation directe, le législateur s'attache à obtenir, par une déclaration obligatoire des contribuables, ou une évaluation administrative, le montant exact des revenus réels, individuel, effectivement perçu par chaque contribuable au cours d'un exercice. Le procédé du forfait présume le montant du revenu imposable d'après d'autres éléments (coefficient appliqué au chiffre d'affaires, par exemple). Il ressemble à la méthode des indices par un trait essentiel. Le procédé du forfait tend à dégager le revenu imposable. Dans la méthode des indices

le législateur se refuse à connaître le montant du revenu pour l'imposer. Il se borne à établir des signes extérieurs, desquels on peut présumer le revenu, et à les imposer eux-mêmes directement. L'impôt porte, non sur un revenu calculé par présomption, comme dans la méthode du forfait, mais sur des indices, des signes extérieurs imposés isolément ou combinés. La patente ainsi organisée est, pourrait-on dire, un faisceau d'impôts, formé seulement dans les cas les plus simples, d'un droit sur la profession considérée dans sa nature et d'un droit sur la valeur locative des locaux occupés, mais constitué, pour certaines professions, d'éléments plus complexes, (taxe déterminée, taxe variable par ouvrier, par appareil, etc..., droits sur la valeur locative), surtout pour les grands magasins.

Théoriquement, la méthode des indices, comme celle de l'évaluation directe et celle du forfait, se propose le même but : imposer chaque contribuable d'après son revenu individuel effectif. Mais la première de ces méthodes, en se refusant à connaître directement ce revenu, se condamne à ne l'atteindre que par l'intermédiaire de données externes, les signes extérieurs, et d'une présomption qui établit le lien entre les signes extérieurs et le revenu. La valeur de la méthode dépend donc du choix des indices et de la justesse des présomptions.

Or, quelle méthode a présidé au choix des indices ? Les présomptions résultent-elles d'enquêtes de longue durée, minutieusement conduites dans chaque profession, par des gens du métier, qui auraient dégagé des conclusions précises et traduit dans des statistiques et graphiques les relations entre tel ou tel indice et le revenu professionnel ?

Nullement. L'empirisme a certainement présidé dans une large mesure au choix des indices. Les présomptions sont fondées, soit sur l'observation des faits ou l'expérience quotidienne, soit sur le raisonnement abstrait, sur l'appréciation du législateur : appréciation forcément subjective, raisonnement relatif. L'expérience permet sans doute de dégager une relation vraisemblable, certaine

peut-être, entre tel ou tel indice et le revenu, elle ne permet de la mesurer avec une précision mathématique.

§ 2. — *Examen critique des indices.*

Reprenons, pour en apprécier la valeur, chacune des catégories d'indices retenues par le tarif des patentes.

a) La nature de la profession exercée est l'élément auquel on songe tout d'abord pour apprécier l'importance d'une profession. Il est infiniment vraisemblable qu'un batelier qui passe les piétons d'un côté d'une rivière à un autre, gagne moins d'argent dans une année qu'un grand magasin, un grand établissement de crédit ou une importante aciérie. On peut avec assez de vraisemblance et d'exactitude établir une division grossière des professions d'après leur importance. Les expressions de petit ou moyen commerce ou industrie correspondent à la réalité des faits, et des lois leur ont reconnu une valeur juridique, avec un statut qui leur confère certains avantages. Le négoce, la banque, la grande industrie, les offices ministériels, ce sont aussi des catégories qui ont leur existence économique et sociale. Mais si l'on cherche à établir un classement de professions à l'intérieur de chacun de ces grands broupes, à répartir, par xemple, en huit classes les différentes professions incorporés au tableau A, la distribution entre les classes n'a évidemment qu'une valeur très approximative. Une gradation peut être établie par une même profession exercée dans des conditions différentes : en gros, demi-gros, ou détail; pour son compte ou à façon; avec stock ou sans approvisionnement; débitants de vins au petit détail, marchands de vin en détail, ne tenant pas ou tenant billard, marchands de vins vendant au panier ou à la bouteille.

La répartition des professions de nature différente est plus empirique, entre les huit classes du tableau A et les cinq parties du tableau C. Le tarif annexé au Code général du 27 décembre 1934 a incorporé au tableau B un certain nombre de professions

libérales antérieurement classées dans le tableau D.

b) La population de la localité où la profession est exercée est retenue comme indice du revenu des professions cataloguées aux tableaux A et B, mais non de celles du tableau C. La présomption semble dictée par le bon sens. Les habitants d'une commune forment la clientèle normale d'un commerçant; plus ils sont nombreux, plus il fait d'affaires. Pour les professions du tableau C, notamment les industriels, les ventes sont au contraire indépendantes du chiffre de la population locale.

La présomption est cependant en défaut dans bien des cas. Pourquoi l'indice population n'est-il pas retenu pour certaines professions du tableau C? Le nombre des habitants influe certainement sur le montant des droits perçus par les adjudicataires concessionnaires ou fermiers des droits d'octroi, de jaugeage, de balles et marchés, d'abattoirs, d'inhumations.

Il y a des réserves à faire sur le rapport de la population au revenu professionnel. Un grand magasin de Paris, qui livre en banlieue et en province, n'a pas une clientèle exclusivement locale. Tel chirurgien, tel avocat célèbre, va opérer ou plaider en province. Le Code général du 27 décembre 1934 l'a cependant incorporé dans le tableau B, à côté du notaire, de l'avoué, du greffier, dont la compétence est strictement territoriale. Les commerçants d'une grande ville gagnent-ils en proportion de sa population? Si les clients sont plus nombreux, un plus grand nombre de concurrents se les disputent. Pour certains commerces, la clientèle est limitée; elle dépend même de l'emplacement de la boutique; c'est la population du quartier ou de l'îlot, non l'ensemble de la ville, qu'il conviendrait de retenir comme indice du revenu. Le percement d'une rue, l'ouverture d'une nouvelle voie de communication, suffisent pour déplacer une clientèle. Les boutiquiers du Palais-Royal, ruinés par l'ouverture de l'avenue de l'Opéra, continuèrent d'être soumis au même tarif de patente que leurs concurrents favorisés par cette opération de voirie. L'Administration défalque de la population totale les éléments comptés

à part (troupes, lycées, hospices, etc.) : telles branches de commerce (alimentation) y trouvent le fond de leur clientèle.

L'existence d'un entrepôt réel, d'un parquet, corrige l'indice population, mais le tarif ne tient pas compte de l'existence ou de la suppression d'un octroi; l'élévation des tarifs sur les champignons, par exemple, suffit à arrêter la fabrication dans une ville des champignons de conserve. L'augmentation des droits fiscaux sur les alcools ou les spiritueux entraîne un fléchissement du chiffre d'affaires des industries ou commerces intéressés.

c) L'importance des locaux occupés par un commerçant ou un industriel paraît être un signe certain du volume de ses affaires: une entreprise qui se développe loue les magasins voisins, loue ou achète des terrains et fait bâtir. Le nombre des employés ou ouvrier embauchés, des métiers, des machines ou appareils utilisés, manifeste aussi le degré d'activité d'un magasin ou d'une usine. Mais ces signes ont-ils la valeur de présomptions vraiment sérieuses du revenu professionnel que le législateur fiscal se propose de frapper ?

La valeur locative n'a pas la même signification pour toutes les professions. Un marchand de meubles a besoin pour l'exercice de sa profession de plus vastes locaux qu'une modiste ou un fabricant bijoutier sans magasin, classés cependant avec lui dans la 5^e classe du tableau A; un agent d'affaires n'occupant qu'un employé peut traiter dans un local exigu un volume d'opérations supérieur aux locations faites par un patron d'un hôtel garni. A l'intérieur d'une même profession, d'une même entreprise, le chiffre du loyer ne traduit pas toujours l'importance relative du bénéfice réalisé. Dans une même ville, le prix des boutiques varie selon le quartier, la rue, l'emplacement) ; or le quartier, la rue, l'emplacement influent sur l'activité de tel commerce et pas tel autre.

Le montant de la valeur locative, au lieu de signifier le développement d'une entreprise, peut constituer une lourde charge qui pèse sur le prix de revient et comprime les bénéfices nets. L'ob-

servation est d'une brûlante actualité. La dépréciation monétaire a entraîné une hausse considérable du prix de location. L'Administration des Contributions directes, appliquant à la lettre l'expression « valeur locative » employée par l'article 12 de la loi du 15 juillet 1880 (Code général, article 273) s'en tient strictement, pour l'assiette du droit proportionnel de patente, au montant du loyer, y ajoutant les charges qui représentent un supplément de loyer (par exemple, l'impôt foncier mis à la charge du locataire). Or, les loyers ont subi depuis la guerre des fluctuations considérables. L'industriel qui aurait conclu, avant la guerre un bail de longue durée serait imposé sur un chiffre qui ne correspond plus à la valeur locative normale de son usine. La masse des commerçants qui ont subi les hausses successives des loyers, se voit cotisée au droit proportionnel de patente sur des valeurs locatives rehaussées, qui ne correspondent pas à une augmentation de leur bénéfice ; dans la période de crise actuelle, la hausse des loyers vient aggraver les charges des entreprises, sans contre partie active.

Le chiffre du personnel, le nombre, la nature, la capacité des machines utilisées sont des éléments naturels d'appréciation du revenu professionnel, mais toutes les entreprises n'exigent pas, pour une production donnée, le même nombre d'ouvriers ou de machines. Le tarif des patentes tente une discrimination, en différenciant le taux des taxes variables par employé, ouvrier ou machine : cette différenciation est nécessairement empirique et arbitraire. Peut-on expliquer que les fabriques de biscuit de mer ou d'acier acquittent un droit de 12 francs par ouvrier, les fabriques d'armes de guerre, un droit de 2 francs seulement, les raffineries de sel, un droit de 5 francs ? La taxation par machine ou appareil, d'après leur nombre, leur nature, leur contenance est aussi arbitraire.

L'imposition, le plus souvent proportionnelle, de la valeur locative des locaux, du personnel, de l'outillage ne tient pas compte, d'autre part, des avantages techniques et économiques de la

grande production. Si un commerçant ou un industriel occupe des locaux deux fois plus vastes qu'un de ses confrères, le bénéfice sera probablement plus du double du bénéfice de son concurrent. On peut présenter la même observation à propos du nombre des établissements.

A l'égard des professions pour lesquelles il retient les résultats quantitatifs de l'exploitation, le tarif des patentes s'éloigne de la méthode indiciaire : il tient compte non plus des signes extérieurs, mais d'éléments dynamiques qui font pénétrer dans l'existence de l'entreprise. Il se rapproche du procédé du forfait lorsqu'il asseoit les droits sur les quantités traitées ou vendues et surtout sur le montant des capitaux assurés ou sur le prix de ferme, de concession ou d'adjudication. L'Administration n'aurait qu'à appliquer à ces chiffres des coefficients pour trouver le bénéfice réel présumé, comme elle le fait désormais, d'après la réforme fiscale de juillet 1934, pour les industriels et les commerçants dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 300.000 francs. Sans doute, le taux des coefficients prête à la critique par son empirisme et son arbitraire. Les coefficients ont du moins sur les indices la supériorité de prendre pour point de départ, non pas, en quelque sorte, la façade extérieure des entreprises, mais les résultats effectifs de leur exploitation, et par conséquent de réduire le domaine de la présomption.

§ 3. — *Valeur purement forfaitaire des indices.*

Les signes extérieurs aboutissent, au contraire, à asseoir l'impôt sur de pures fictions. Adoptés sans méthode scientifique, expérimentale, ils n'ont d'autre base que des observations d'ordre très général, le raisonnement, le bon sens. Ils ne fournissent pas une méthode de calcul du revenu, et c'est pourquoi le législateur, sans chercher à déterminer le chiffre du revenu imposable, se borne à imposer directement les indices.

Or, aucun d'eux, nous l'avons constaté, ne peut prétendre déceler une relation précise et immuable avec le revenu à imposer.

Le législateur, il est vrai, a multiplié et combiné les indices pour serrer de plus près la matière imposable. Cet effort plus que séculaire de perfectionnement de la méthode indiciaire, particulièrement remarquable en matière de contribution des patentes, a peut-être corrigé dans une certaine mesure les inexactitudes résultant d'une trop grande uniformité d'application de signes trop nombreux. Il a, dit-on, compliqué à l'excès la tâche de l'administration de l'assiette. Mais le tarif des patentes est pourtant moins compliqué que le tarif des douanes, avec sa longue nomenclature, ses spécifications, ses deux tarifs et ses tarifs intermédiaires résultant de conventions de commerce. L'étude d'un bilan, d'un compte d'exploitation, pour la détermination du revenu par la méthode directe, n'est pas moins complexe que l'application du tarif des patentes. L'objection serait négligeable si la multiplicité des indices réussissait à révéler le revenu imposable.

Malheureusement, la combinaison des indices n'y suffit pas. Il serait vain de chercher à établir entre les signes extérieurs et le revenu une relation scientifique : il ne peut y en avoir ni de précise, ni d'immuable. La classification des professions dans le tarif des patentes, en dépit des divisions et subdivisions de plus en plus poussés, donne une impression d'empirisme. Les signes retenus ne jouent pas dans la même mesure pour toutes les professions cataloguées dans un même tableau, dans la même classe ou la même partie d'un même tableau et la différenciation du droit fixe ou du droit proportionnel par classe, des taxes déterminées ou variables par profession, n'aboutit pas à établir une proportion uniforme entre les indices choisis et le revenu.

Les signes extérieurs ont, en effet, en matière de patente, une signification particulière. Quand on parle de la méthode indiciaire, on entend des éléments qui témoignent extérieurement, par un travail de présomption de l'esprit, du revenu d'un individu. Le loyer d'habitation d'une personne fait présumer l'im-

portance du revenu qu'elle peut dépenser. Les signes extérieurs retenus pour l'assiette de la patente ne sont pas, comme la dépense de loyer, des témoignages du revenu : ce sont, au sens large, des éléments, des facteurs de la production. La nature de la profession, la population, le personnel, l'outillage, la valeur locative, les conditions commerciales d'exploitation, les dimensions des entreprises, ne constituent pas des manifestations extérieures du revenu, mais des éléments qui contribuent à l'importance des affaires et du bénéfice.

Il n'est pas sans intérêt de préciser ainsi la nature particulière des signes extérieurs de la patente, par opposition au signe extérieur de la contribution mobilière. La distinction a l'avantage de mettre en relief l'insuffisance des indices retenus. S'ils sont tous (à l'exception des résultats quantitatifs) des facteurs, au sens large, de l'entreprise, on arrive à constater que la législation des patentes n'a pas retenu tous les facteurs, ni choisi parmi eux les meilleurs. L'action d'un élément externe comme la population sur le montant des affaires est évidemment très variable suivant les professions, les localités, les quartiers, la condition sociale pécuniaire, morale même des habitants, et la population est une base bien incertaine de classement des entreprises et d'imposition.

La nature de la profession est un élément essentiel, mais à lui seul assez vague, si l'on ne le précise pas à l'aide d'autres facteurs internes de l'entreprise. Le tarif fait cependant de ces deux indices généraux la base de la différenciation des tarifs entre les classes du tableau A et entre les professions du tableau B.

La valeur locative des locaux professionnels, de l'outillage, le personnel, le nombre, la nature et la capacité des machines sont des éléments essentiels et plus précis de l'exploitation ; avec ces données, la législation pénètre davantage dans la vie des entreprises. Elles ne suffisent pas cependant à révéler le revenu. Tout d'abord, elles ne sont pas les seuls facteurs de la production ou

de la vente des entreprises. Pour apprécier l'importance des exploitations, il faudrait tenir compte de l'ensemble de leurs moyens financiers, techniques et commerciaux, notamment de l'importance de leur capital, immobilisé ou non, de leurs liquidités et de leur trésorerie, des brevets d'invention qui assurent à certaines entreprises un monopole de fait.

En second lieu, le revenu professionnel que la contribution des patentes a pour objet d'atteindre, c'est le revenu net. Or les indices retenus par le tarif sont des éléments du chiffre d'affaires, de la fabrication ou de la vente brute. Ils ne tiennent aucun compte des frais de l'exploitation, dont le coefficient est essentiellement variable selon la nature des entreprises, les localités, le volume des affaires traitées, le taux du crédit, le montant des impôts, etc.

D'autre part, la méthode des signes extérieurs donne aux règles de l'assiette une rigidité qui ne permet pas d'adapter la charge fiscale aux situations individuelles.

Les indices de la patente, à les supposer même assez judicieusement choisis et combinés pour réaliser un ensemble idéal de présomptions, ne révéleraient pour une profession donnée qu'un revenu type, mais non le revenu individuel de chaque entreprise. Le résultat d'une exploitation ne dépend pas seulement des conditions externes dans lesquelles elle est exercée, mais d'éléments personnels à chaque patentable : deux commerçants exerçant dans la même ville la même profession, avec le même loyer, le même personnel, le même outillage, selon les mêmes modes commerciaux, ne réaliseront pas forcément un bénéfice net égal, si l'un d'eux est en pleine maturité physique et l'autre malade, mutilé, âgé ; si l'un débute et que l'autre a une longue expérience des affaires, du métier ; si l'un est célibataire et l'autre chargé d'une nombreuse famille. L'un peut avoir payé son fonds de commerce plus cher, et être gêné dans sa trésorerie par les billets de fonds à régler ; l'un jouit d'une fortune personnelle, et l'autre a mis tout son avoir dans son établissement ou a emprunté pour acheter du matériel. Enfin l'un a des qualités d'intelligence commerciale, de

souplesse, d'amabilité qui manquent à l'autre; il sait mieux acheter, mieux présenter ses marchandises, etc. La compétence professionnelle joue un rôle particulièrement marqué dans certaines professions libérales (médecins, avocats).

SECTION III.

L'INDICE « VALEUR LOCATIVE D'HABITATION ».

SA SUPPRESSION EN 1935.

Jusqu'à une époque récente, le tarif des patentes retenait comme indice du droit proportionnel la valeur locative de l'habitation principale comme celle des locaux servant à l'exercice de la profession. Le législateur révolutionnaire avait considéré que le montant du loyer affecté par les patentables à leur habitation personnelle était normalement en rapport avec leur revenu professionnel. C'était, observons-le, un véritable indice, une dépense témoignage du revenu, comme celui qui servait de présomption du revenu global pour la contribution mobilière, et non plus, comme les autres indices de la patente, un des facteurs du revenu professionnel.

L'exactitude de cette présomption était des plus douteuse. On pouvait lui adresser les mêmes objections qu'à la présomption dégageant du même indice le revenu global. La dépense de loyer d'habitation varie avec les charges de famille, les habitudes du contribuable ; elle n'est pas proportionnelle au revenu ; dans les campagnes, elle n'a aucune signification. La dépense du loyer d'habitation n'est pas un indice sûr du revenu professionnel. Le contribuable y affecte peut-être pour partie des revenus provenant d'autres sources que l'exercice de la profession.

La crise du logement survenue après la guerre a contribué à fausser cette présomption d'une valeur bien incertaine. La hausse des loyers d'habitation due à la dépréciation du franc s'est tra-

duite par une élévation de la base du droit proportionnel sur l'habitation. L'Administration appliquait en principe le loyer résultant du bail, quel que fût sa date, à moins d'exagération ou d'atténuation manifeste, tandis qu'elle prenait pour base de la contribution mobilière la valeur locative de 1914 multipliée par un coefficient forfaitaire de majoration.

La charge résultant de cette hausse des loyers due à une cause étrangère à l'exercice des professions, n'était pas égale pour tous les patentables ; elle frappait plus lourdement les locataires qui ne jouissaient pas du bénéfice des lois sur les loyers. Elle atteignait surtout les contribuables dont le droit proportionnel était l'élément principal, ou même unique, comme les professions du tableau D, — de cotisation.

Par un arrêt du 20 janvier 1933, le Conseil d'Etat jugeait que le bail d'un appartement stipulant un loyer supérieur au maximum légal n'était pas normal, et que l'imposition devait être calculée d'après un loyer correspondant au maximum légal.

L'Administration, par une note du 31 juillet 1933, a décidé d'appliquer cette jurisprudence à tous les locaux régis par la législation exceptionnelle sur les loyers, c'est-à-dire situés dans les immeubles achevés avant le 1er avril 1914, affectés à l'habitation, ou à usage d'une fonction ou profession sans caractère commercial ni industriel, ne dépassant pas un certain maximum de loyer.

Cette décision a consolidé et uniformisé les effets fiscaux de la hausse des loyers pour certains locaux; elle a laissé subsister les autres causes d'inégalité.

Pour réduire la charge anormale du droit proportionnel sur l'habitation et corriger une des inexactitudes de la présomption, la loi du 19 mars 1928, articles 19 et 20, a admis pour le calcul du droit proportionnel d'habitation, les mêmes déductions, sur la valeur locative de base, que celles que les communes ont la faculté de faire pour la contribution mobilière, à titre de minimum de loyer et de charges de famille. A partir de 1931, ces déductions

sont à Paris : 800 fr. pour un minimum de loyer, et de 800 fr. par personne à charge.

Ce palliatif était insuffisant : il réduisait notablement la patente des contribuables chargés de famille, mais il laissait subsister pour l'ensemble des patentables les effets de la hausse normale des loyers. Le droit proportionnel sur l'habitation devint le point de mire des attaques contre la patente.

Un projet de loi, déposé sur le bureau de la Chambre des députés le 28 juin 1929, supprimait le droit proportionnel sur l'habitation et maintenait exclusivement les locaux professionnels comme base du droit proportionnel. Pour combler le déficit causé, il majorait le principal fictif dans la proportion existant, pour l'ensemble du département, entre la fraction du principal de 1929 correspondant au droit proportionnel sur l'habitation et la fraction du principal du même exercice représentant le droit proportionnel sur les locaux professionnels. Le projet de 1929 reportait ainsi sur les autres éléments de la patente la charge du droit proportionnel sur l'habitation. Il réalisait à l'intérieur de la patente, entre les patentables seuls, une péréquation qui soulageait les titulaires de professions passibles principalement ou exclusivement du droit proportionnel.

Le projet tranchait la question, fréquente et délicate, de la ventilation entre la valeur des locaux d'habitation et celle des locaux professionnels, en cas de locaux mixtes (médecins, avocats), en fixant la valeur locative des locaux professionnels à la proportion forfaitaire du tiers de la valeur locative totale.

Le projet n'ayant pu venir en discussion au cours de la session de 1929, le gouvernement dépose en 1929 un nouveau texte qui, adopté par les Chambres, devint la loi du 16 avril 1930. Cette loi porte suppression, à partir du 1er janvier 1931, du droit proportionnel de patente sur l'habitation, mais elle ne retient pas l'évaluation forfaitaire de la valeur locative professionnelle des locaux mixtes, et elle laisse aux agents de l'Administration le soin de la déterminer en fait, comme par le passé.

L'économie financière de la loi du 16 avril 1930 diffère de celle du projet établissant la péréquation à l'intérieur de la patente. Tandis que ce projet établissait la péréquation à l'intérieure de la patente, la loi du 16 avril 1930 réserve aux Conseils généraux et municipaux toute latitude d'adopter les recettes nécessaires pour combler la diminution de ressources provenant de la réforme.

Ils ont la faculté de voter des centimes additionnels à la patente, ou des centimes portant sur les trois contributions, ou des taxes mises à leur disposition par la loi du 13 août 1926.

Suivant l'adoption de telle ou telle de ces solutions, les conséquences fiscales de la suppression du droit proportionnel sur l'habitation seront différentes. L'augmentation des centimes additionnels à la patente réalisera, comme le projet de 1929, la péréquation à l'intérieur de la patente ; le vote de centimes sur les trois contributions reportera une partie de la charge dont seront dégrevés les patentables, sur la contribution foncière et la contribution mobilière, c'est-à-dire sur les propriétaires et les locataires ; le vote de taxes la reportera sur les redevables des taxes adoptées.

La latitude laissée par la loi du 16 avril 1930 aux collectivités locales eut pour conséquence de mettre en échec son application. Les municipalités se refusèrent, à la veille des élections locales, à assumer à l'égard des habitants la responsabilité, dont le Parlement s'était déchargé sur elles, de désigner les catégories de contribuables qui auraient à subir les conséquences de la suppression du droit proportionnel sur l'habitation. Les conseils locaux s'abstinrent de voter les recettes compensatrices. La loi du 17 juillet 1931 dut ajourner la disparition du droit sur les locaux d'habitation jusqu'à la réforme des impositions locales. Ces locaux continuèrent d'être cotisés sur les rôles et les avertissements, au vif mécontentement des patentables.

Les décrets de réforme fiscale de juillet 1934 ont consacré la suppression par prétérition du droit proportionnel sur les locaux d'habitation. Il ne figure plus dans le Code général du 27 décem-

bre 1934.

La disparition de ce chef d'imposition a éliminé le principal grief des intéressés contre la patente. Elle a réalisé une péréquation relative de cette contribution et un substantiel allègement de la charge fiscale du commerce et de l'industrie. Ce décret a d'ailleurs laissé aux communes et aux départements le soin et la responsabilité de trouver dans leurs catégories de recettes le moyen d'équilibrer budgétairement la réforme.

Les professions libérales, exclusivement cotisées au droit proportionnel, et sur des locaux souvent affectés principalement à l'habitation, étaient les bénéficiaires majeures de la mesure, qui se traduisait pour ces professions par une diminution des droits parfois hors de proportion avec l'importance de leurs bénéfices. Il en fut résulté une rupture en sens inverse de l'égalité entre les patentables, et un fléchissement sérieux du produit des centimes locaux.

Pour prévenir ce double danger, le décret de codification des impôts directs et des taxes assimilées du 27 décembre 1934 a transporté du tableau D au tableau B les plus importantes des professions libérales cotisées à la patente : officiers ministériels agréés près les tribunaux de commerce, architectes, avocats, chirurgiens, ingénieurs civils, dentistes, médecins et officiers de santé, vétérinaires, référendaires au sceau, chefs d'institution et maîtres de pension. Ces patentables sont désormais assujettis à un droit fixe dont le taux varie selon la population (à Paris : 140 francs), et à un droit proportionnel sur les locaux servant à l'exercice de leur profession, au taux du 20ème sur la fraction de valeur locative n'excédant pas 4.000 francs à Paris, 3.000 fr. dans les villes de plus de 100.000 habitants, 2.400 fr. dans les autres communes, et du 10ème sur le surplus. La ventilation de la valeur locative professionnelle dans les locaux mixte est faite par les agents de l'Administration, sans proportion forfaitaire légale comme dans le projet de 1929. Le passage de ces professions libérales du tableau D au tableau B réalise à leur égard une péréqua-

tion, en substituant un droit fixe au droit proportionnel sur une valeur locative d'habitation artificiellement en hausse depuis la guerre.

Les communes ont la faculté d'instituer, en remplacement des droits d'octroi supprimés sur les boissons hygiéniques, une licence municipale à la charge des commerçants de boissons, en addition au droit de licence perçu pour le compte du Trésor. Cett taxe se compose d'un droit fixe et d'un droit proportionnel, basé sur la valeur locative de l'ensemble des locaux occupés, à usage d'habitation ou de commerce, appréciée comme en matière de patente.

Sur l'habitation, le droit proportionnel prêtait aux mêmes critiques qu'en matière de patente. La suppression du droit de patente sur l'habitation devait entraîner la même mesure pour la licence municipale. La réforme a été réalisée par le décret du 30 décembre 1934 : le droit proportionnel de licence ne porte plus désormais que sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice du commerce (article 4).

S e c t i o n I V

AVANTAGES ATTRIBUÉS A LA MÉTHODE INDICIAIRE. —

LEUR PORTÉE

Même débarrassée de l'indice si vivement critiqué de la valeur locative des locaux d'habitation, la contribution des patentes demeure viciée dans son assiette par les défauts de la méthode indiciaire. Elle n'approche pas d'assez près le revenu professionnel qu'elle a pour objet de frapper.

Le défaut de souplesse des indices, même diversifiés, conduit à des inégalités entre les contribuables qui prennent tout leur relief aux époques de crise et de dépréciation monétaire.

Pour quelles raisons le législateur a-t-il adopté cette méthode, et l'a-t-il conservée pendant plus d'un siècle ? Ne présente-t-elle pas certains mérites qui expliquent sa longévité et justifieraient le maintien, à titre définitif, du système laissé provisoirement en vigueur dans le domaine des finances locales ?

En faveur de la méthode indiciaire, on a invoqué surtout sa commodité et sa discrétion, et son absence d'arbitraire. Il est plus facile aux agents du fisc d'imposer le revenu professionnel d'après un certain nombre de signes apparents que d'aller chercher le revenu réel dans un compte d'exploitation ou un bilan : ce travail exige des contrôles.

La méthode de l'évaluation directe oblige les contribuables à faire des déclarations qui révèlent la marche de leur affaire, et les contrôleurs ont le droit de se faire communiquer les écritures pour contrôler l'exactitude des déclarations, découvrir les erreurs commises, les omissions. Ils pénètrent dans le secret des affaires, que les commerçants entendent jalousement garder. La méthode des signes extérieurs laisse le patentable maître absolu de son entreprise, ne l'oblige pas à collaborer loyalement, sous la menace de pénalités sévères, avec les agents de l'assiette et à dévoiler l'état réel de ses affaires.

Enfin, le procédé indiciaire garantit les contribuables contre l'arbitraire des agents du fisc. La tâche de ceux-ci se borne à recenser les indices à retenir, puis à leur appliquer les droits du tarif. Ils n'ont à procéder à aucune estimation. Il convient ici de bien préciser le sens de la méthode, obscurci par l'expression de signes extérieurs, employée dans une toute autre acception :

La loi du 31 mai 1933, article 78, a fait aux contribuables passibles de l'impôt sur le revenu une obligation de déclarer un certain nombre d'éléments susceptibles de servir de moyens de contrôle de leur déclaration. L'article 121 du Code général des contributions directes énumère : le loyer ou la valeur locative et l'adresse de l'habitation principale et des résidences secondaires, en France ou hors de France ; les domestiques de l'un ou l'autre

sexe, les voitures automobiles de tourisme et leur puissance. On désigne souvent ces éléments sous le nom de signes extérieurs ; mais leur rôle est tout différent de celui des indices en matière de patentes. Ils ne sont pas, pris en eux-mêmes, des éléments d'imposition, mais des éléments d'appréciation de la véracité des déclarations : cette appréciation est à l'entière discrétion du contrôleur. Au contraire, les signes extérieurs de la patente sont des éléments d'imposition. La législation des patentes les énumère limitativement, et à chacun d'eux, elle attache une tarification. C'est donc la loi qui fixe tous les éléments de base de la contribution. Il ne reste aux agents d'assiette qu'à leur appliquer les droits, sans aucun élément d'appréciation des situations individuelles. Ainsi tout risque d'arbitraire, d'irrégularité entre les patentables semble être écarté. Enfin, ils peuvent calculer exactement leur cotisation à l'avance, en tenir compte pour l'établissement de leurs prix de vente, et vérifier eux-mêmes leur feuille d'impôt.

Ces avantages de la méthode des signes extérieurs, qui donne aux impôts un caractère de réalité rigoureuse, avaient semblé décisifs aux assemblées de la Révolution. Elles avaient établi tout le nouveau système fiscal sur des bases ostensibles, ne laissant aucune place à l'inquisition ni à l'appréciation arbitraire du fisc. Elles entendaient ainsi prévenir le retour des pratiques arbitraires et vexatoires des collecteurs des impôts personnels sous l'ancien régime.

Les patentables se sont en somme montrés satisfaits pendant plus d'un siècle de la législation révolutionnaire et contre la réforme fiscale projetée, ils ont fait campagne pour le maintien de la vieille patente, réelle, indiciaire, établie sans formalités de leur part, ni intrusion dans le secret de leurs affaires, ni arbitraire d'appréciation.

A l'heure actuelle, c'est sur la patente que les commerçants et industriels concentrent leurs attaques. Ils en critiquent les inégalités, mais surtout la lourde charge, en période de crise prolongée

des affaires; le montant de l'impôt les intéresse plus que la méthode d'assiette. La patente les dispense de toute initiative et collaboration à l'assiette; mais les indices sont rigides, immuables et leur empirisme leur paraît substituer l'arbitraire du tarif légal à l'arbitraire des agents du fisc. L'extension du système du forfait évite à la masse des commerçants l'obligation de faire une déclaration détaillée, et les préserve du contrôle, de l'inquisition, de l'arbitraire de l'administration.

L'abstention du contribuable dans l'établissement de la patente est un avantage moins apprécié depuis que le nouveau système fiscal d'Etat les contraint pour l'impôt sur le revenu, l'impôt cédulaire, de produire des déclarations, sur la marche de leur affaire, sur les bénéfices industriels et commerciaux, soumises à un contrôle sur leurs écritures; ils ont pris l'habitude de collaborer avec le contrôleur, de subir ses investigations; à quoi leur sert le droit de s'abstenir, de lui fermer leur porte pour l'assiette de la patente ?

Cet avantage de la patente est d'ailleurs théorique, dans une certaine mesure. Les éléments de son assiette ne sont pas si extérieurs, si ostensibles qu'ils permettent de déterminer les cotisations individuelles du dehors de l'entreprise ou même au moyen de signes ostensibles indiscutables. La population de la commune est peut-être le seul élément qui ne comporte jamais aucune appréciation. La nature d'une profession, en vue de son classement dans le tarif, n'est pas toujours facile à discerner d'un coup d'œil : des professions comportant des opérations analogues figurent parfois dans plusieurs classes ou tableaux du tarif. Pour en déterminer la nature, il faut demander au contribuable des précisions sur la nature de ses opérations, ou même consulter ses livres, en vue de connaître, par exemple, s'il vend en gros, demi-gros ou détail; s'il vend tel article plus que tel autre; s'il fabrique pour son compte ou à façon, etc.

La valeur locative des locaux professionnels s'établit par la lecture des baux stipulant le prix du loyer, les charges à y ajou-

ter (impôt foncier) ou par comparaison ou appréciation directe, après visite des lieux. Pour vérifier le nombre d'employés, l'âge des apprentis ou des vieux ouvriers, le contrôleur doit se rendre sur place. C'est également par une tournée dans les usines et les ateliers qu'il a connaissance de la nature, de la capacité, de la puissance de production des machines et du petit outillage. L'évaluation de la valeur locative de l'outillage est souvent délicate : le contrôleur demandera communication des factures d'achat, du prix et de la date. Les usines cotisées d'après les quantités traitées ou produites ont à les faire connaître. Les administrations fourniront le montant des marchés de travaux publics ou de fournitures, le prix de fermage, de concession ou d'adjudication, de la perception de droits.

L'assiette de la patente, et surtout, en cas de contestation, le contentieux de son assiette suppose donc des relations entre le contrôleur et le contribuable, un regard sur les livres de commerce, les factures. La collaboration est surtout indispensable pour les patentables importants, cotisés d'après des éléments complexes, qui ne peuvent être connus ou appréciés qu'avec leur concours (grands magasins), etc.

Une disposition récente a même introduit sous une forme d'ailleurs des plus discrètes, le principe de la déclaration indirecte même en matière de patente et de contribution mobilière. Les Chambres syndicales de propriétaires et de concierges avaient manifesté leur intention de refuser aux agents du fisc tous renseignements intéressant l'assiette des impôts et qu'aucune disposition de loi ne les obligeait d'ailleurs à fournir. Le décret du 20 juillet 1934, art. 6, a soumis, en vue de l'établissement des impôts directs et sous peine d'une amende de 100 francs pour chaque omission ou inexactitude, les propriétaires d'immeubles bâtis et leurs principaux locataires dans le chef-lieu du département et les villes d'au moins 5.000 âmes, à remettre annuellement au contrôleur, entre le 1^{er} et le 15 octobre, une déclaration indiquant les nom et prénoms usuels de chaque locataire, la consistance des locaux

loués, le montant annuel du loyer et des charges; les nom et prénoms des occupants à titre gratuit, la consistance des locaux occupés par le propriétaire ou vacants. (Code général, art. 353.)

CHAPITRE IV.

L'ASSIETTE DE LA PATENTE (*suite*)

*La méthode indiciaire et l'évolution technique,
juridique, économique et monétaire.*

La patente, impôt réel, est assise sur des signes extérieurs, qui ne tiennent aucun compte des facteurs personnels à chaque contribuable, elle frappera de droits identiques deux commerçants, bien que leurs gains soient très différents. Le principe de l'égalité fiscale, de l'imposition d'après les facultés, n'est pas respecté.

D'autre part, le défaut de la souplesse de la méthode des signes extérieurs a fait de la contribution des patentes un impôt un peu momifié, impuissant à suivre pas à pas l'évolution technique et juridique des entreprises, ni les transformations du régime monétaire.

SECTION I.

Les signes extérieurs et les progrès de la technique industrielle.

Ce n'est pas que l'administration fiscale soit demeurée indifférente aux progrès de la technique industrielle. Le législateur a inscrit au tarif des professions nouvelles et saisi dans la liste des indices certains perfectionnements de l'outillage mécanique. La patente est un impôt général, qui frappe tout commerce, industrie ou profession non exemptée par la loi des patentes (Loi du 15 juillet 1880, art. 1^{er}, Code gén. art. 257). L'administration a le droit d'incorporer provisoirement les professions non dénommées au tarif, par analogie avec les professions dénommées. Les assimilations sont faites, à la demande des directeurs départementaux des con-

tributions directes, et après avis du maire, par un arrêté d'assimilation, pris par le préfet, et susceptible d'un recours en annulation par tout intéressé devant le Conseil d'Etat. La Direction générale des contributions directes veille à l'uniformité en provoquant dans tous les départements la prise d'arrêts d'assimilation semblables. Tous les cinq ans, des tableaux additionnels contenant la nomenclature des professions classées par voie d'assimilation depuis trois années au moins sont soumises à la sanction législative.

En fait, le classement général des professions n'a pas été refondu par le législateur depuis 1905, même à l'occasion des récentes codifications des impôts directs; les arrêtés d'assimilation sont renouvelés tous les cinq ans. Les professions nouvelles se rattachant à l'aviation, à la T. S. F., etc., ne figurent pas au tarif. Elles sont imposées, aux termes des articles précités, « d'après l'analogie des opérations ou des objets de commerce ». L'Administration leur applique donc les mêmes indices, bien que l'analogie des opérations ne fasse pas nécessairement présumer une même relation entre les indices et le revenu professionnel.

Les progrès de la technique n'ont pas seulement fait surgir de nouvelles professions que le principe général d'imposition permet de saisir aussitôt à la patente; ils ont profondément modifié la valeur de présomption des indices. Par exemple, l'utilisation sous des formes nouvelles des forces naturelles (houille blanche, transport de l'électricité à distance, dynamos, moteurs à combustion interne, chimie, électro-métallurgie) a bouleversé les conditions d'exploitation de certaines industries, permis de produire à bon marché certains articles (aluminium). Le catalogue des indices ne tient aucun compte de cette rupture d'équilibre entre les indices et la présomption du revenu.

SECTION II.

Les signes extérieurs et l'accroissement des dimensions des entreprises.

Le perfectionnement de la technique industrielle et commerciale, des méthodes d'organisation du travail (taylorisme, sélection professionnelle), ont suscité l'apparition d'entreprises de dimensions et de formes juridiques nouvelles.

La limitation de la responsabilité des actionnaires à des mises extrêmement minimales, la négociabilité des titres qui permet à tout moment de se dégager du lien social, ont favorisé l'afflux des capitaux, la création d'entreprises de vastes dimensions, qui portent au maximum les avantages du machinisme, de la division et de la taylorisation, et trouvent dans la concentration et l'intégration la compression du prix de revient, des facilités de crédit, de transport, de production et de vente, l'indépendance de leurs approvisionnements en matières premières et de leurs débouchés. La concentration et l'intégration ont pris dans le commerce les formes des grands magasins, des entreprises à succursales multiples, et récemment des magasins « à prix uniques ». Des ententes entre les industriels, des cartels, ont atténué les effets du régime de la libre concurrence, limité la production pour éviter le fléchissement des prix ou réserver à des consortiums d'entreprises un monopole de fait.

Enfin la souplesse des sociétés par actions a encouragé la formation entre les entreprises de liens juridiques et financiers plus ou moins étroits allant de l'entente d'entreprises égales et autonomes jusqu'à la fusion complète ou absorption en passant par les filiales dépendantes d'une société-mère et les participations financières.

L'agrandissement des dimensions des entreprises, la concentration, l'intégration, sous leurs formes industrielles et commerciales,

les ententes, ont introduit de profondes modifications dans les conditions d'exploitation. Les grandes entreprises bénéficient de nombreux avantages, qui se résument en une production ou vente sur une plus vaste échelle, à un moindre prix de revient à l'unité, et par conséquent, de bénéfices plus considérables que les entreprises de moyenne ou de petite dimension.

Prisonnière de la méthode des indices, la législation des patentes, si soucieuse cependant d'un perfectionnement constant des signes extérieurs, est restée à peu près indifférente à ces transformations techniques et juridiques qui sont une des caractéristiques les plus remarquables de l'évolution économique au XIX^e et au XX^e siècle. Grâce à une constante pression sur les pouvoirs publics, les moyens et petits commerçants qui constituent une puissance électorale avec laquelle doivent compter les représentants du peuple, ont réussi à leur arracher un certain nombre de mesures de protection, qui ont pris notamment la forme de régimes fiscaux de rigueur contre les entreprises à succursales multiples et surtout contre les grands magasins et, plus récemment, d'un retour au droit commun de la patente pour les coopératives de consommation, et les économats.

Mais le domaine des régimes d'exception est étroitement limité. Les lois du 28 mai 1893 et du 21 avril 1905 n'atteignent que « les magasins de plusieurs espèces de marchandises ou pour la vente en demi-gros ou en détail de quincaillerie, de ferronnerie et d'articles de ménage — ou pour la vente en demi-gros ou en détail d'épiceries, liqueurs et conserves, — lorsqu'ils occupent habituellement plus de dix personnes, employées aux écritures, aux caisses, à la surveillance, aux achats et aux ventes intérieures ou extérieures ».

Les majorations pour exploitation d'établissements multiples ne frappent que les « établissements, boutiques, magasins ou entrepôts pour la vente de denrées et marchandises ».

Toutes les entreprises commerciales n'ayant pas pour objet la vente de denrées et marchandises ou assimilées, — et toutes les

entreprises industrielles ou bancaires, — quelles que soient leurs dimensions, le nombre de leurs succursales, supportent donc les mêmes droits que les entreprises de moyenne ou de petite dimension : un droit fixe ou taxe déterminé par établissements, les taxes variables correspondant au nombre des éléments qui y sont assujettis ; un droit proportionnel par local, y compris l'outillage. L'importance du personnel employé, de l'outillage, des loyers des locaux professionnels, peut sans doute porter à un chiffre fort élevé le montant des droits de patente cotisés au nom d'une grosse entreprise industrielle ou commerciale. Mais chaque établissement ne supporte, quelle que soit son importance, qu'un droit fixe ou une taxe déterminée ; les taxes variables sont le plus souvent proportionnelles au nombre d'employés ou d'ouvriers, au nombre des machines ; le droit proportionnel est en principe uniforme pour une profession donnée, quel que soit le montant de la valeur locative. Le tarif des patentes ne tient donc aucun compte des avantages techniques, économiques, dont bénéficient les entreprises de grandes dimensions. Il fait jouer les présomptions tirées des indices comme si le revenu s'élevait proportionnellement avec les dimensions des entreprises (loyers, personnel, machines...) et non suivant une progression rapidement croissante. Le principe indiciaire se trouve faussé, au bénéfice des grosses entreprises, et la justice fiscale est violée aux dépens des affaires moyennes.

SECTION III.

Les signes extérieurs et les entreprises sociétaires.

L'injustice de la patente est surtout éclatante si l'on considère le régime appliqué aux différentes formes juridiques d'entreprises. Le tarif des patentes est établi pour les commerces, industries et professions de forme individuelle. Les droits demeurent les mêmes, ou subissent certaines majorations, selon que les entreprises affec-

tent la forme de telle ou telle société. Cette distinction est contraire au principe de la personnalité morale, reconnue par le droit privé à toutes les sociétés commerciales, quelle que soit leur forme. Le droit fiscal n'applique qu'aux sociétés de capitaux les conséquences de la personnalité morale; à l'égard des sociétés de personnes, il considère que la responsabilité indéfinie et solidaire des associés en nom laisse subsister leur personnalité individuelle.

Il applique notamment cette décision à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières : les associés en nom collectif et les commandites sont cotisés à leur nom pour la première cédule et dispensés de l'impôt sur la seconde, tandis que les sociétés de capitaux acquittent en leur nom l'impôt sur les bénéfices, et les associés, l'impôt sur le revenu distribué.

De même, au point de vue de la patente, les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée, que la loi de 1925 y assimile au point de vue fiscal, sont imposées à leur nom et supportent les mêmes droits que les entreprises individuelles.

Dans les sociétés de personnes, les associés en nom sont considérés dans une certaine mesure comme exerçant en nom; le droit commercial les qualifie de commerçants; ils peuvent être personnellement déclarés en faillite. Dans les sociétés en nom collectif ou en commandite simple, l'associé principal, premier en nom ou gérant est imposé sous son nom personnel à la totalité du droit fixe et au droit proportionnel sur la valeur locative des locaux professionnels de l'entreprise.

Les associés secondaires sont cotisés chacun sous son nom à une fraction du droit fixe ou de la taxe déterminée, divisée par le nombre total des associés.

Si la profession (tableau C) comporte à la fois une taxe déterminée et des taxes variables, les associés secondaires échappent à toute imposition.

Pour les associés secondaires habituellement employés comme ouvriers dans la société, le droit fixe est réduit au vingtième du

droit dû par l'associé principal.

Le gérant seul est imposable à la patente, dans les sociétés à commandite par actions.

Les commanditaires ne sont pas personnellement imposés.

Ces dispositions sont tout à fait archaïques : elles écartent pour les sociétés de personnes l'application du principe de la personnalité morale, admis par le droit privé pour toutes les sociétés. Elles ont surtout cette conséquence singulière de frapper de droits plus élevés les sociétés de personnes que les sociétés de capitaux, alors que les entreprises de vastes dimensions adoptent ordinairement la forme de sociétés par actions. La présomption des indices au revenu se trouve ici en défaut, et le principe de justice dans l'impôt n'est pas respecté : une grosse entreprise formée par actions est traitée comme une affaire individuelle, tandis qu'une entreprise de moyenne importance supporte, parce qu'elle a pris la forme d'une société en nom collectif, des droits en sus de la patente individuelle.

L'injustice était plus manifeste encore avant la suppression du droit proportionnel de patente sur l'habitation. Les sociétés par actions y échappaient, tandis qu'il frappait l'associé principal, et même l'habitation des associés secondaires lorsqu'elle servait à la surveillance ou à la tenue de la comptabilité.

Les ententes industrielles, les liens juridiques ou financiers entre les entreprises restent aussi sans influence sur les droits de patente.

En somme, si l'on met à part les tentatives fragmentaires de discrimination entre certaines formes commerciales de la concentration et le moyen commerce, entre l'industrie moyenne et l'artisanat, la législation des patentes est demeurée à l'écart des transformations opérées dans la structure technique et juridique des professions. La contribution des patentes continue d'être un impôt sur les entreprises individuelles, telles qu'elles fonctionnaient vers la fin du XVIII^e siècle. La naissance et le développement prodigieux de la grande industrie, l'apparition de formes juridiques

nouvelles des entreprises, de méthodes techniques plus rationnelles dans le commerce et l'industrie, n'ont pas exercé sur le tarif l'influence décisive qu'eût exigé une saine application du principe **d'imposition du revenu présumé.**

Le législateur, poussé par l'intérêt du Trésor comme par un souci de justice fiscale, a cependant manifesté un certain zèle à frapper dans ses manifestations la matière imposable. Il n'a pas négligé dans d'autres domaines de saisir les formes les plus récentes du bénéfice industriel et commercial. La loi du 31 mai 1933, art. 76, a réintégré dans les bénéfices imposables les bénéfices indirectement transférés à des filiales à l'étranger. La loi du 28 février 1944, art. 37 établit la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, dans le cas où l'exploitation de certaines succursales est assurée par des sociétés filiales, au nom de la société mère, pour l'ensemble des affaires réalisées par elle et par ses filiales.

La méthode d'évaluation directe permet de saisir dans toutes ses manifestations le revenu imposable. En cas de doute, de jurisprudence indécise ou contraire, l'Administration n'hésite pas à provoquer l'adoption d'une disposition législative : en vue d'écarter une distinction introduite par le Conseil d'Etat (arrêts du 15 février 1933), la loi du 28 février 1933 a décidé d'incorporer dans les revenus passibles de l'impôt sur le revenu global les distributions, même gratuites, de bénéfices ou de réserves effectués sous forme d'augmentation du capital.

L'abstention du législateur et de l'Administration, dans le domaine de la patente, s'explique à la fois par le caractère local de cette contribution, dont la productivité n'intéresse plus les agents de l'Etat, et par la méthode indiciaire. Le mécanisme des signes extérieurs est plus rigide que le procédé de l'évaluation directe. Les fonctionnaires de l'assiette, chargés de déterminer un revenu effectif, tiennent compte de tous les éléments d'appréciation pour éviter le reproche éventuel d'arbitraire; pour la patente, leur tâche est plus aisée : ils n'ont qu'à appliquer le tarif aux signes retenus par la loi. C'est au Parlement qu'il appartiendrait de modifier le

tarif, de changer la valeur des indices ou d'en ajouter de nouveaux au tarif légal.

La législation des patentes n'a donc pas suivi le grand mouvement technique et juridique qui a entraîné l'industrie moderne vers la concentration, l'intégration et les ententes. Créée au lendemain de l'abolition du régime corporatif, à une époque où le machinisme naissait à peine, elle a été faite pour atteindre des entreprises individuelles, où dominerait la production manuelle, artisanale. Après un siècle et demi d'existence, elle n'a pas su dépouiller ses origines et s'adapter aux formes nouvelles, juridiques et techniques, de la grande industrie. Sous la pression du moyen commerce et des petites professions, des lois récentes ont introduit dans ce régime uniforme une discrimination entre l'artisanat, les professions moyennes et quelques formes concentrées du commerce. La grande industrie y échappe complètement. La législation des patentes demeure au stade de l'entreprise individuelle : c'est celle-ci que régit le tarif. Le même traitement s'applique aux sociétés avec quelques majorations pour les sociétés de personnes, sans aucun supplément pour les sociétés de capitaux, qui supportent ainsi les mêmes droits que les entrepreneurs individuels. Le principe de la personnalité morale, tel que l'interprète le droit fiscal, conduit à ce singulier résultat de frapper de droits plus élevés les sociétés les plus modestes et d'assimiler à des exploitations individuelles les formes juridiques de la plus vaste envergure. Le législateur aurait dû rompre avec le régime traditionnel d'imposition individuelle et instituer à côté de la vieille contribution des patentes, un impôt spécialement organisé pour les sociétés, ou du moins introduire dans le tarif une discrimination nouvelle fondée sur la forme sociétaire des entreprises, et sur les différentes formes de sociétés. Il aurait dû, par exemple, généraliser l'indice d'imposition d'après le capital nominal, introduit dans le tarif à titre exceptionnel pour les sociétés de banque et de crédit constituées par actions.

SECTION IV.

Les signes extérieurs et l'évolution économique générale.

La rigidité du système des indices a empêché la patente de s'adapter, comme à l'évolution technique et juridique des entreprises, à l'évolution des faits économiques. La loi des patentes a prévu cependant les mouvements de la population. Ce sont les décrets de dénombrement qui fixent la population à considérer et les limites de l'agglomération. Lorsqu'un dénombrement fait passer une commune dans une catégorie supérieure de population, ou des portions de son territoire de la partie non agglomérée dans la partie agglomérée, l'augmentation du droit n'est appliquée que pour moitié pendant les cinq premières années. L'augmentation du droit proportionnel n'est appliquée aux patentables des 5^e et 8^e classe du tableau A qu'à partir du dénombrement suivant. (Loi du 15 juillet 1880, art. 5 et 6; Code gén., art. 267, 274, 275).

Le bénéfice de ces dispositions n'est applicable qu'aux changements résultant des mouvements naturels de la population et non de modification des circonscriptions territoriales (par exemple, rattachement de la zone à Paris).

Assise sur des indices limitativement énoncés par le tarif annexé à la loi, la contribution des patentes est établie indépendamment de tous les faits économiques. Le prix de revient peut se trouver affecté dans une mesure qui varie selon les entreprises, par la politique économique, sociale, fiscale de l'Etat ou des collectivités locales : substitution du protectionnisme au libre échange, création, élévation, diminution ou suppression de droit de douanes ou d'octrois, augmentation d'impôts ou de taxes sur les professions, les transactions, institution de la journée de huit heures, d'assurances sociales obligatoires, etc. Malgré les modifications apportées au bénéfice, les indices seuls continuent de servir de base au calcul des droits de patente.

Les résultats des entreprises peuvent être aussi affectés par des causes générales ou spéciales à certaines professions. Les professions d'une catégorie ou d'une localité bénéficient d'un engouement parfois passager de la mode (sports d'hiver, etc.). Une campagne végétarienne réduit les affaires des bouchers, des marchands de vins. Une invention technique, la consommation de succédanés, enrichissent ou ruinent un groupe d'industries. Le régime de la libre concurrence entraîne des crises de surproduction qui atteignent passagèrement certaines fabrications. Les entreprises bénéficiant de la prospérité générale sont atteintes par une crise générale. L'Administration n'a pas à tenir compte pour le calcul des cotisations de patentes, de toutes ces causes de gonflement ou de fléchissement du volume des affaires et des bénéfices. Durant la crise actuelle, qui se prolonge depuis cinq ans, le tarif des patentes demeure applicable comme pendant l'ère de prospérité d'après la guerre. Les commerçants ou industriels atteints n'ont d'autre ressource que de solliciter des modérations de droits, des dégrèvements des douzièmes non courus en cas de faillite ou de liquidation judiciaire. La fermeture volontaire en cours d'année, même pour cause d'exploitation déficitaire ne donne aucun droit à un dégrèvement contentieux.

On voit par ces exemples à quels résultats aboutit l'application d'un système rigide, immuable d'indices, refusant de découvrir directement le revenu net imposable; il se condamne à cotiser des indices, dont l'expérience montre, surtout en période de crise générale, le caractère de fiction. Il reste en deçà ou va au delà du bénéfice qu'il se propose d'atteindre. Il viole le principe de l'égalité devant l'impôt et donne aux contribuables atteints par une crise prolongée, l'impression d'être injustement et trop lourdement frappés.

SECTION V.

Les signes extérieurs et la dépréciation du franc.

La crise monétaire et la dévaluation du franc ont souligné la rigidité des indices et altéré la relation qui existait avant la guerre entre les valeurs locatives et le revenu. Le montant des loyers commerciaux et industriels a perdu une partie de sa signification, dans la mesure où il correspond à la dépréciation de l'unité monétaire. L'augmentation des loyers professionnels constitue une charge supplémentaire pour les entreprises et non plus un indice de leur importance. Le droit proportionnel continue cependant de frapper la valeur locative intégrale des locaux professionnels. L'indice porte à faux et comme les commerçants n'ont pas tous subi la hausse des loyers dans la même proportion, l'application de cet indice institue entre eux un nouvel élément d'inégalité.

La valeur locative servant de base au droit proportionnel est, il est vrai, la valeur locative normale; elle ne se confond pas nécessairement avec le loyer, qui peut être atténué ou exagéré; c'est la valeur courant calculée en fonction de la valeur commerciale, telle qu'elle résulte de la destination du local, de ses avantages d'installation, de notoriété, sa clientèle, au moment même de l'imposition.

Dans un réponse à une question écrite, le Ministre des finances déclarait cependant en 1932 que le loyer stipulé au bail devait être retenu comme base du droit proportionnel, si le bail avait été conclu dans des conditions normales. Il suffit donc que le loyer ait été normal à l'époque du bail, même ancien, sans qu'on puisse, comme l'admettait la pratique administrative, mettre la valeur locative en harmonie avec le cours actuel des loyers. Sans abandonner le principe du bail, même ancien, l'Administration a cependant décidé que le chiffre du loyer pourrait être corrigé.

lorsqu'il est manifestement exagéré ou atténué par rapport aux loyers actuels. Elle a même envisagé d'appliquer aux valeurs locatives des locaux professionnels de 1914 un coefficient forfaitaire de majoration, comme elle le fait pour la contribution mobilière.

La jurisprudence consacrée par un arrêt du Conseil d'Etat du 20 janvier 1933 a permis de corriger le caractère anormal des locaux à usage d'une profession sans caractère commercial ni industriel.

Enfin, la loi du 12 Juillet 1933 a prévu la révision des baux des locaux commerciaux. La réduction du loyer sur la procédure de révision entraîne réduction de la base du droit proportionnel de patente.

CHAPITRE V.

LA TARIFICATION.

D'après la loi du 19 mars 1791, la contribution des patentes était un impôt de quotité, comprenant un principal, perçu au profit de l'Etat, égal au montant des droits inscrits au tarif et des centimes additionnels au principal, perçus au profit de l'Etat (centimes généraux) ou des collectivités locales.

La loi du 31 juillet 1917 a abrogé la patente en tant que contribution de l'Etat, mais elle a provisoirement conservé comme recette locale, sous la forme de centimes additionnels, au principal : le principal qui n'est plus perçu est maintenu à titre fictif comme base de calcul des centimes départementaux et communaux.

SECTION I.

§ 1. — *La différenciation des droits.*

Les droits de patente en principal se composent ordinairement de deux éléments : droit fixe et droit proportionnel. Leur combinaison a donné à la patente, nous l'avons vu, le double caractère d'une licence d'exercer et d'un impôt sur le revenu professionnel. Le second caractère l'a de plus en plus emporté et le caractère de licence est aujourd'hui presque effacé.

Le droit fixe s'est lui-même diversifié. Son taux est d'abord fixé d'après la nature des professions groupées par classe, combiné avec la population : c'est alors un droit gradué d'après l'importance du revenu professionnel présumé par ces deux indices. C'est le tarif appliqué aux professions rangées dans le ta-

bleau A. Il est actuellement à Paris, de 400 francs pour les professions de la première classe; de 200 francs pour la deuxième; 140 francs pour la troisième; 75 francs pour la quatrième; 50 francs pour la cinquième; 40 francs pour la sixième; 16 francs pour la septième et 10 francs pour la huitième classe. Les autres communes se répartissent en 8 classes de population, pour lesquelles les droits varient pour les 8 classes de professions.

Puis, à côté du droit fixe apparaît, pour certaine professions du tableau B et du tableau C, une taxe déterminée, fixée par profession et, dans le tableau B, d'après la population. Enfin, le droit fixe comporte, pour un certain nombre de professions du tableau B et surtout du tableau C, une ou plusieurs taxes variables qui s'ajoutent ou non à une taxe déterminée. Ces taxes variables sont un élément du droit fixe, bien que les deux expressions semblent contradictoires. Elles frappent divers indices, énumérés dans le chapitre précédent : ouvriers, employés, machines, quantités produites, montant des marchés de fournitures ou de travaux publics, montant des prix de ferme, de concessions ou d'adjudications, quantités traitées ou produites, capital actions. Le taux varie selon la profession, la nature des indices et pour certaines professions du tableau B avec la population.

Le taux des taxes variables est ordinairement proportionnel; il est quelquefois progressif, et s'élève avec le nombre des éléments cotisés; dans le tableau B, par exemple, la taxe par personne employée en sus de 5 est doublée lorsque le nombre des employés dépasse 250, triplé, lorsqu'il dépasse 1.000.

Enfin, le droit proportionnel est calculé en proportion de la valeur locative des locaux professionnels, y compris celle de l'outillage professionnel, mais à l'exclusion des locaux d'habitation, depuis le décret du 20 juillet 1920.

D'abord uniforme, le taux du droit proportionnel s'est diversifié depuis la loi de 1844. Dans le tableau A, il varie d'après les classes, avec la population. Il est, en principe, du 20° pour les trois premières classes, du 30° pour la 4°; pour la 5° et la 6° classe.

il est du 30^e; dans les communes de plus de 20.000 âmes, du 40^e, dans les communes de 2.001 à 20.000 habitants; du 50^e dans les communes de 2.000 âmes et au-dessous.

La 7^e et la 8^e classe ne comportent de droit proportionnel au 100^{ème} que dans les communes dépassant 20.000 habitants. Les patentables vendant en ambulance, en étalage ou sous échoppe en sont exempts dans tous les cas.

Le taux du droit proportionnel est, en principe, de 10 0/0 pour les professions du tableau B. Il varie, dans le tableau C, selon la partie dans laquelle se rangent les professions : 20ème, pour la première partie, 40ème (2^e partie), 50ème, (3^e partie), 60ème (4^e partie), 50ème, (3^e partie), 60ème (4^e partie) ; les professions de la 5ème partie en sont exonérées.

Le tableau D reproduit les divers taux du droit proportionnel pour les professions figurant aux trois premiers tableaux du tarif. Il y ajoute un certain nombre d'exceptions aux taux de principe, et comprend quelques professions libérales, passibles du droit proportionnel seulement. Les plus importantes parmi les professions libérales ont été transportées au tableau B par le décret du 20 novembre 1934.

Le taux du droit proportionnel applicable à une profession déterminée est ordinairement uniforme. Il comporte cependant pour certaines professions, des taux variés, suivant l'importance de la population, ou de la valeur locative, ou suivant la nature des locaux occupés (bureaux ou ateliers, locaux professionnels ou habitation, avant la suppression du droit sur l'habitation).

La variété des taux du droit fixe se combine avec la diversité des indices auxquels il s'applique en vue de mieux saisir les nuances de leur signification comme présomptions du revenu imposable. Les taxes variables selon le nombre d'employés, d'ouvriers, de machines, etc. sont proportionnelles à l'importance de ces éléments de l'exploitation et, par ce caractère, suivent mieux que le droit fixe ou la taxe déterminée rigides, les fluctuations des entreprises. Enfin depuis qu'il a cessé d'être

uniforme (loi de 1844), le droit proportionnel tient mieux compte de la relation, très différente selon les professions, entre la valeur locative des locaux occupés et le revenu de la profession.

La diversité des tarifs de la patente ajoute aux complications de l'assiette celle de la taxation. Ce grief n'est pas décisif, si la complexité réalise la justice de l'impôt. Mais appliqués à des indices qui constituent des présomptions très imparfaites, in-exactes et trop rigides du revenu de chèque entreprise, les taux ne peuvent suffire, même très diversifiés, à en corriger les insuffisances. Leur discrimination ajoute une nouvelle présomption, nécessairement empirique et arbitraire à celles qui prétendent dégager des indices le bénéfice imposable de chaque profession. Commun à toutes les entreprises de même nature, ou même classe, le droit fixe ou la taxe déterminée, aux taux rigides, ne tiennent pas compte des différences dans les conditions d'exploitation existant, soit entre les entreprises, soit d'une période à une autre. Les taxes variables sont aussi, pour la plupart, des droits spécifiques rigides, mais elles s'appliquent à des éléments variables de l'entreprise, qui reflètent dans une mesure très relative sa situation commerciale.

Le droit fixe (ou les taxes variables) est exceptionnellement, pour un certain nombre de professions, un droit ad valorem, calculé sur le montant des marchés de travaux ou de fournitures de capitaux assurés, ou du prix de ferme, d'adjudication ou de de concession ; il ressemble, dans ce cas, à une taxe sur le chiffre d'affaires, proportionnelle aux résultats bruts, réels ou évalués à forfait, de l'entreprise. On peut en rapprocher les taxes variables assises sur des quantités : matières premières traitées ; produits fabriqués ; marchandises vendues. La présomption, repose ici sur les résultats bruts de l'exploitation ; le droit fixe n'est plus rigide, mais proportionné aux résultats affectifs des entreprises et il en suit les variations individuelles et dans le temps.

Le droit proportionnel ajoute, par la diversité de ses taux,

à la discrimination des entreprises. Mais cette diversité établie d'après la classification des localités, participe aux défauts de ces indices trop généraux et objectifs pour présumer avec précision et souplesse les revenus individuels.

Le droit proportionnel est toujours, à la différence du droit fixe, ordinairement spécifique, un droit ad valorem : il suit les mouvements de la valeur locative des locaux occupés et de l'outillage industriel. Sur l'outillage, il superpose aux taxes variables une imposition proportionnelle ad valorem. Bien que le taux du droit proportionnel comporte de nombreux échelons, on peut relever un défaut de souplesse du tarif. Toutes les professions du tableau D supportent, en principe, un taux uniforme fort élevé, de 10 0/0. Le taux est également uniforme pour les trois premières classes du tableau A (20°), pour les 4°, 5° et 6° (30ème sauf atténuation au 40ème et au 50ème suivant la population, pour les 4° et 5° classes). Puis le tarif saute brusquement au 100ème pour la 7° et la 8° classes, exonérées dans les communes ne dépassant pas 20.000 âmes. Ce grand intervalle du 30ème au 100ème s'explique par le désir de discriminer par un traitement nettement différent les professions moyennes rangées dans les classes intermédiaires des professions modestes inscrites dans les deux dernières classes. La différence de taux est cependant excessive; le taux du 30ème est souvent trop lourd pour des entreprises de la 6° classe assujetties au même droit que les professions de 4° classe.

§ 2. — *Les tarifs réalisent-ils la proportionnalité de la patente au revenu ?*

Qu'ils soient fixes, stricto sensu, ou proportionnels, les droits de patente ont toujours pour but, dans l'esprit qui domine la législation, de saisir une fraction proportionnelle du revenu professionnel. Les taux différents des droits sont destinés à corriger

et perfectionner les présomptions résultants des indices. La patente, comme les autres contributions du système de la Révolution, est, en dépit des tarifs gradués, un impôt proportionnel. Elle conserve dans les finances locales les caractères proportionnels comme les caractères indiciaire et réel qu'ont perdus en 1917 les recettes directes de l'Etat.

La règle de la proportionnalité, qui tend à réaliser la justise de l'impôt par l'égalité des quotes-parts, n'est cependant respectée qu'en apparence. Le législateur ignore le revenu réel des entreprises et les impose par catégories, d'après des signes extérieurs trop généraux, trop rigides et immuables pour traduire la situation individuelle de chaque exploitation.

Les tarifs proportionnels (taxes variables et droit proportionnel) paraissent approcher de la proportionnalité de l'imposition, de plus près et avec moins de complication que les droits fixes proprement dits (droit fixe du tableau A, taxe déterminée). Il en est surtout ainsi lorsque ces droits sont assis sur les résultats effectifs des entreprises, quoique le pourcentage du bénéfice net aux résultats bruts ne soit pas uniforme pour toutes les entreprises d'une même catégorie ni proportionnel à l'importance de ses résultats : il s'élève en général plus que proportionnellement à l'accroissement du volume des opérations.

De même, le taux uniforme des taxes assises sur les éléments variables de l'exploitation (personnel, machines), c'est-à-dire proportionnel au nombre de ces éléments, ne réalise pas la proportionnalité de l'imposition au revenu professionnel : les dimensions de l'entreprise ne correspondant pas au personnel d'employés ou d'ouvriers, à la valeur locative des locaux, au nombre et à la valeur locative des machines. Pour réaliser la proportionnalité de la patente au revenu, il aurait fallu établir un tarif progressif sur les éléments qui concourent à la production.

La législation récente est entrée dans cette voie pour un certain nombre de professions commerciales.

Pour les professions inscrites au tableau B, elle double la taxe

par personne employée, en sus de 5, lorsque le nombre des employés dépasse 200 ; elle la triple, lorsqu'il dépasse 1000. La loi du 27 février 1912, article 2, (Code général, article 281), majore le droit fixe et le droit proportionnel des entreprises pour la vente des denrées et de marchandises d'un quart, lorsqu'elles exploitent de six à dix établissements, boutiques, magasins ou entrepôts, d'un tiers, lorsqu'elles en exploitent de onze à vingt, de moitié, de vingt-et-un à cinquante, et les double s'ils exploitent plus de cinquante établissements.

Les magasins vendant plusieurs espèces de marchandises ou vendant en demi-gros ou aux particuliers, ou en détail des vêtements confectionnés, des articles de quincaillerie, de ferronnerie et de ménage, ou des articles d'épiceries, liqueurs et conserves, lorsqu'ils occupent habituellement plus de 10 personnes employées aux écritures, aux caisses, à la surveillance, aux achats et aux ventes intérieures ou extérieures, sont soumis à un régime fiscal d'exception très complexe.

Le droit fixe comprend :

1^{re} Soit une taxe déterminée, soit des taxes par spécialités.

Lorsque le magasin est situé au siège d'une entreprise exploitant plus de 5 établissements de vente, il supporte obligatoirement les taxes par spécialités, toutes les fois que ces taxes donnent un produit plus élevé que la taxe déterminée ;

2^e Une taxe par voiture pouvant être attelée et par cheval ;

3^e Une taxe par employé.

Pour tout magasin occupant habituellement aux attributions ci-dessus spécifiées, un personnel total de moins de 51 employés à Paris, de moins de 26 employés dans les villes de plus de 100.000 âmes et de moins de 16 employés dans les autres villes, il est dû une taxe déterminée de 300 francs à Paris, 250 francs dans les villes de plus de 100.000 âmes, 200 frs dans les villes de 50.001 à 100.000 âmes, 150 frs dans les villes de 50.000 âmes et au-dessous.

Au-dessus du nombre de 50 employés à Paris, de 25 employés dans les villes de plus de 100.000 âmes et de 15 employés dans les autres villes, il n'est plus dû de taxe déterminée, mais il est dû une taxe pour chacune des spécialités commerciales indiquées au tableau ci-après que comprennent les ventes effectuées dans le magasin.

La quotité de cette taxe est déterminée par l'application, au nombre des employés occupés dans le magasin, du coefficient de chaque spécialité indiqué au tableau annexé au tarif et comprenant 345 spécialités.

Toutefois, ce coefficient n'est appliqué :

- 1° A Paris, que pour moitié aux 50 premiers employés et pour trois quarts aux 50 employés suivants ;
- 2° Dans les villes de plus de 100.000 âmes, que pour moitié aux 25 premiers employés et pour trois quarts aux 25 employés suivants ;
- 3° Dans les autres villes, que pour moitié aux 15 premiers employés et pour trois quarts aux 15 employés suivants.

Lorsque la taxe ainsi calculée donne un chiffre d'impôt inférieur à la taxe déterminée que comporte la population de la commune où est situé le magasin, c'est cette taxe déterminée qui continue d'être appliquée.

La taxe par voiture et par cheval frappe toutes les voitures habituellement utilisées par le magasin pour la livraison des marchandises ainsi que tous les chevaux destinés à les atteler, que ces voitures ou ces chevaux appartiennent ou non à l'exploitant du dit magasin ; elle est calculée d'après un tarif qui varie suivant la population. Les taxes par voiture sont doublées pour les voitures automobiles.

La taxe par employé est réglée par personne habituellement employée, en sus du nombre de 10, suivant un tarif progressif par centaine et d'après la population.

Le droit proportionnel est établi d'après un tarif progressif par tranches de valeurs locatives de l'ensemble de l'établisse-

ment et d'après la population.

A l'opposé de ce régime exceptionnel de rigueur, le tarif des patentes prévoit des adoucissements ou même des exemptions de droits au profit de certaines professions exercées dans des conditions modestes : réduction de moitié du droit fixe et du droit proportionnel pour les marchands vendant en ambulance, en étalage ou sous échoppe ; exemption du droit proportionnel pour les patentables des 7ème et 8ème classes du tableau A exerçant dans les villes n'ayant pas plus de 20.000 âmes ; réduction de moitié ou suppression du droit proportionnel selon que le droit fixe ne dépasse pas 400 frs ou 150 frs, au bénéfice des fabricants travaillant exclusivement à métiers à façon et des mouliniers en soie ; pour les patentables sans domicile fixe, fixation du droit proportionnel au tiers du droit fixe.

Le régime exceptionnel de rigueur ne s'applique qu'à des établissements commerciaux. Le tarif ne frappe pas de droits plus élevés que ceux du droit commun les entreprises industrielles concentrées ou intégrées, ni les ententes, ni les exploitations qui revêtent la forme de sociétés de capitaux, bien que, par leurs dimensions, leur organisation technique et commerciale, elles bénéficient d'avantages sérieux au point de vue du volume des affaires et du prix de revient.

Sous le bénéfice des réserves qui précèdent, les tarifs proportionnels réalisent une proportionnalité de l'impôt des patentes au revenu, plus approximative que les tarifs fixes, et par conséquent, ils atteignent de plus près la justice de l'impôt. Ils font varier l'imposition avec les éléments ou les résultats de la production, tandis que les droits fixes sont indépendants de ces deux facteurs de différenciation des bénéficiaires. Il en résulte une inégalité entre les patentables, suivant que le droit fixe ou le droit variable est l'élément prépondérant, ou même exclusif, de leur cotisation.

L'inégalité est surtout sensible en cas de dépréciation monétaire. Les taux des droits de patente n'ont pas été modifiés de-

puis la loi du 15 juillet 1880. Les droits fixes et les taxes déterminées sont demeurés les mêmes. Depuis la guerre, les patentables acquittent les droits en francs dépréciés; la charge du droit fixe et des taxes déterminées, restés immuables, est réduite des quatre cinquièmes depuis la stabilisation du franc. Au contraire, la taxe des droits ad valorem s'est artificiellement gonflée, en dehors de toute cause d'origine professionnelle, par le jeu de la baisse de l'unité monétaire. Les fournisseurs, les adjudicataires de marchés de travaux publics, les concessionnaires et fermiers de services ou de perception de droits, sont cotisés sur le montant de marchés ou de concession, exprimés en franc dépréciés des quatre cinquièmes comme s'il représentait des francs or.

La répercussion de la crise monétaire sur le patente a éveillé chez les patentables une impression d'inégalité et surtout de charge fiscale excessive. Cette impression est surtout accusée pour le droit proportionnel de patente, parce qu'il intéresse la masse des professions imposables, et non, comme les taxes variables ad valorem, un nombre limité de professions importantes. Les patentés ont vu leurs cotisations s'élever de plus en plus à mesure que la charge des loyers devenait plus lourde, surtout ceux qui exercent des professions cataloguées au tableau D et exemptes de droit fixe. L'inégalité était surtout flagrante pour les droits assis sur les locaux d'habitation, dont les loyers sont soumis au droit commun ou à un régime transitoire de faveur.

La suppression du droit proportionnel sur l'habitation a éliminé cette cause de surcharge, d'inégalité et de mécontentement. Pour les locaux professionnels, l'imposition d'après les baux a été strictement appliquée, à défaut d'une législation spéciale sur les loyers, sauf pour les locaux à usage de professions non commerciales ni industrielles auxquels l'Administration des Contributions directes a étendu la jurisprudence de l'arrêt du Conseil d'Etat du 20 janvier 1933 (Malleterre). La loi du 12 juillet 1933 a autorisé la revision des baux commerciaux, qui entraîne une réduction corrélative du droit proportionnel

Section II.

LE PRINCIPAL FICTIF.

§ 1^{er}. — *Les principaux fictifs des trois contributions.*

En dépit de ces atténuations récentes aux répercussions de la dépréciation monétaire sur les patentes, cette contribution supporte une part de plus en plus lourde des charges fiscales des collectivités locales. Cette situation résulte du système des principaux fictifs, qui ne se calculent pas de la même manière pour les trois contributions locales.

Pour ne pas détruire l'équilibre des budgets des départements et des communes, la loi du 31 juillet 1917 a maintenu au profit des collectivités locales les contributions mobilière, des portes et fenêtres et des patentes, supprimées comme impôts d'Etat, sous leur forme de centimes additionnels à des principaux, désormais fictifs, puisqu'ils ne sont plus perçus par l'Etat. Elle a ainsi généralisé la combinaison imaginée, dans le même but, pour l'impôt foncier, par les lois du 8 août 1890 et du 29 mars 1914 qui l'ont transformé en impôt de quotité. La contribution foncière qui survit comme impôt d'Etat à la réforme de 1917, demeure calculée, pour la part des collectivités locales, sur des principaux fictifs.

Les vieilles contributions, réduites au rôle de recettes locales ont désormais le caractère commun d'être calculées sur des principaux fictifs. Mais le principal fictif des patentes est, en réalité, fort différent de celui des autres contributions; il est un principal de quotité, tandis que les autres sont des principaux de répartition. Les principaux fictifs des contributions foncière mobilière et des portes et fenêtres sont les contingents qui aurai-

ent servi de base en 1891 (propriétés bâties), ou en 1915 (propriétés non bâties) à la contribution foncière si elle n'avait été transformée en impôt de quotité, — en 1918, à la contribution mobilière et à la contribution des portes et fenêtres, si elles n'avaient été supprimées comme impôts d'Etat. Or les contingents avaient été répartis uniquement à l'origine entre les départements. Le contingent de la contribution foncière n'avait pas été modifié à raison du mouvement des constructions ou des valeurs locatives. Les contingents de la contribution des portes et fenêtres et de la contribution mobilière étaient tenus au courant, depuis des lois de 1835 et 1844, des constructions nouvelles et des démolitions, mais ces mesures n'avaient pas abouti à la péréquation, et les inégalités constatées dans la répartition étaient de temps en temps corrigées à coups de dégrèvements massifs accordés aux départements les plus imposés, sans que le Parlement osât rehausser les contingents des autres. (Loi du 16 juillet 1902).

Tels sont les contingents qui n'ont pas augmenté en proportion du développement de la matière imposable, que les lois du 29 mars 1914 et du juillet 1917 décident arbitrairement de maintenir comme bases de calcul des centimes locaux.

Le principal de la patente, consacré, lui aussi, à titre fictif, n'a pas connu cette immobilité relative des contingents de répartition. Principal de quotité, il avait suivi fidèlement le développement du commerce et de l'industrie manifesté par les indices saisis par la patente et grandi avec le nombre des établissements professionnels en tenant compte de la population des villes, de l'extension de l'outillage, de la hausse des valeurs locatives professionnelles ou d'habitation.

Dès avant 1917, le principal de la patente représentait donc, si l'on fait abstraction de la valeur des signes extérieurs, une participation plus exacte des patentables aux charges fiscales que celle, atténuée, des propriétaires et des locataires d'immeubles. La loi du 31 juillet 1917 maintenait les contingents fictifs de ré-

partition à côté du principal de quotité de la patente, et ainsi cristallisait pour l'avenir l'inégalité des charges.

Les contingents, il est vrai, ne sont pas déclarés immuables. La loi du 29 mars 1914, article 26, applique « au montant des revenus imposables » une proportion uniforme pour la propriété bâtie et pour toutes les communes d'un même département. Le contingent fictif de la contribution foncière suit désormais les fluctuations des « revenus imposables ». Mais les revenus imposables en matière de contribution foncière, ne sont pas les loyers réellement perçus, sous déduction des dépenses du revenu immobilier. Ils représentent la valeur locative normale et proportionnelle, diminuée d'un pourcentage forfaitaire, et le revenu net imposable reste immuable pendant dix ou vingt ans dans l'intervalle entre deux révisions périodiques. Le revenu net des contributions nouvelles est apprécié par comparaison, en se plaçant à l'époque de la dernière revision.

Les revisions des évaluations foncières avaient été suspendues après la guerre. La loi du 22 mars 1924 prescrivit une revision générale des évaluations pour la propriété bâtie, sur la base des loyers effectifs.

Les opérations de revision firent ressortir une augmentation notable des revenus nets imposables à l'impôt foncier des propriétés bâties, tandis que la revision était suspendu dès 1925 pour les propriétés non bâties. La péréquation des charges fiscales locales, établie par la loi du 29 mars 1914 entre les constructions et les fonds de terre, aurait été rompue si, à partir de 1926, les principaux fictifs avaient été calculés sur les revenus nets réévalués des propriétés bâties et avaient continué de l'être, pour les propriétés non bâties d'après les évaluations faites en 1909-1913.

Pour éviter ce résultat, la loi du 13 juillet 1925, qui suspendit la revision des évaluations des terres, décida qu'il ne serait pas tenu compte, pour la détermination des principaux fictifs, des résultats de la revision.

Quant aux propriétés non bâties, la majoration de 75 0/0 des

revenus nets, édictée par la loi du 3 août 1926 en vue de tenir compte, avant revision, de la hausse de fait des fermages, n'est appliquée que pour le calcul de la part de l'Etat.

En d'autres termes, les principaux fictifs de la contribution foncière sont bien augmentés chaque année à raison des constructions nouvelles et diminués à raison des démolitions, mais ils ignorent complètement le mouvement de hausse des loyers constatées depuis la guerre, et ils continuent d'être déterminés d'après les évaluations faites en 1910 ou de 1909 à 1913.

La formule de la loi est différente pour la contribution mobilière. Le contingent de 1918, maintenu à titre fictif, par la loi du 31 juillet 1917, a d'abord été, conformément à la loi du 3 août 1844, « diminué des cotisations en principal dues pour les maisons démolies », et augmenté du vingtième de la valeur locative des constructions nouvelles ». L'augmentation était effectuée à partir de l'année où les constructions nouvelles devenaient normalement imposables à la contribution foncière, c'est-à-dire la troisième année suivant celle de leur achèvement.

La loi du 19 juillet 1925, art. 2, décide que le principal fictif sera, dès l'année qui suivra celle de la constatation des changements, diminué ou augmenté, proportionnellement à la valeur locative cadastrale des maisons démolies ou nouvellement construites.

Avant 1926, le contingent fictif mobilier n'était donc augmenté qu'avec un retard de deux années. Depuis 1926, il est modifié dès l'année qui suit la constatation des changements, et d'après les valeurs locatives cadastrales. Il tient donc compte, à la différence des principaux fictifs fonciers, de la hausse des loyers constatée au cours de la revision de 1925, mais non de la hausse ultérieure des loyers d'habitation, les valeurs locatives cadastrales demeurant immuables depuis cette revision et étant déterminées à cette date pour les constructions nouvelles.

§ 2. — *Mobilité du principal fictif de la patente.*

Par ce rapide exposé du mécanisme des principaux fictifs on peut se rendre compte de la différence profonde qui sépare les principaux de la contribution foncière et de la contribution mobilière du principal de la patente. Les premiers conservent les éléments d'empirisme, d'inégalité, d'immutabilité qui avaient vicié les contingents réels de répartition dès l'origine et subsistent dans une plus ou moins large mesure dans les contingents de 1891, 1915 ou 1918 conservés à titre fictif. Cette portion des contingents demeure désormais immuable. Si des éléments matériels nouveaux viennent chaque année les augmenter ou les diminuer, ils conservent eux-mêmes, dans le contingent mobilier, la rigidité des valeurs locatives cadastrales inchangeables, et dans les principaux fictifs de l'impôt foncier, les éléments nouveaux d'imposition s'inscrivent comme les éléments anciens, pour leur revenu cadastral ramené à 1910 ou à 1913.

Combien plus vivant est le principal de la patente ! Ce principal que conserve à titre fictif la loi du 31 juillet 1917 n'est pas vicié par l'empirisme qui a présidé à la naissance des contingents de répartition, par leur immutabilité originelle, ou prolongée par le principe de la fixité des évaluations cadastrales, par les dégrèvements massifs apportés comme seuls correctifs aux inégalités de la répartition. Il s'est modelé exactement sur les mouvements des professions, des indices, des valeurs locatives.

A partir de 1918, il devient fictif, parce qu'il cesse d'être perçu pour le compte de l'Etat ; mais il conserve sa mobilité, car ce principal, de quotité, s'applique à des faits réels, à des professions envisagées dans leur nature, dans les manifestations extérieures de leur exploitation, dans leur personnel, leur outillage, leurs locaux, leurs formes commerciales ou juridiques.

La mobilité du principal fictif des patentes est surtout frappante dans les éléments d'imposition qui le rapprochent de la contribution foncière et de la contribution mobilière : les valeurs

locatives des locaux professionnels et des locaux d'habitation. Tandis que les principaux fictifs de la contribution foncière et de la mobilière tiennent compte de valeurs locatives cadastrales, c'est-à-dire forfaitaires dans une certaine mesure et immuables entre deux revisions et que ceux de l'impôt foncier ignorent le mouvement des loyers depuis la guerre, le principal de la patente s'est modelé sur les loyers réels des locaux professionnels et, jusqu'au 1^{er} janvier 1935, des locaux d'habitation, sous réserve de l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat à la notion de valeur locative normale.

La loi du 13 juillet 1925 a supprimé la contribution des portes et fenêtres, même au titre d'imposition locale, et reporté son principal fictif de 1925 sur ceux de la mobilière et des patentes, proportionnellement au montant des valeurs locatives cadastrales assignées, au 1^{er} janvier 1925, d'une part, aux locaux d'habitation et, d'autre part, aux locaux affectés au commerce ou l'industrie. (1)

Cette mesure a augmenté d'environ 23 millions le principal fictif de la contribution des patentes, et 33 millions le principal fictif de la contribution mobilière. Elle a introduit dans le principal de la patente, à partir du 1^{er} janvier 1926, un élément aussi imprégné de fictivité que les contingents fictifs fonciers et mobiliers. Le principal de la patente n'en est pas moins demeuré un principal de quotité qui se modèle exactement sur les éléments d'imposition, et notamment sur le mouvement des loyers.

§ 3 — *Les conséquences.*

La différence fondamentale entre les principaux fictifs des trois contributions, dont nous venons d'exposer le mécanisme, s'est traduite par les mouvements très divers de leurs principaux. Insensibles à la hausse des loyers depuis la guerre, les principaux

(1) Plus exactement : aux locaux professionnels assujettis au droit proportionnel de patente.

fictifs fonciers ont peu varié. Le principal de la contribution foncière des propriétés bâties a augmenté légèrement, montant de 124.789.512 francs en 1925 à 130.864.664 en 1929, par suite des constructions nouvelles. Le principal du foncier non bâti est demeuré à peu près immuable. Le principal de la contribution mobilière, grossi d'une fraction du principal de la contribution des portes et fenêtres (33 millions) a passé de 92.144.146 francs en 1925, à 127.887.641 francs en 1926 et a augmenté à raison des valeurs cadastrales des constructions nouvelles, pour atteindre : 145.501.438 francs en 1929.

L'augmentation du principal de la patente est beaucoup plus sensible : de 211.054.431 francs en 1925, il s'est élevé à 357.660.725 francs en 1929. Défalcation faite de l'appoint du contingent de la contribution des portes et fenêtres, le contingent mobilier a augmenté de 20 millions environ de 1925 à 1929, et de 29 millions de 1913 à 1929 ; le principal des patentes s'est accru de 123 millions sur 1925, de 216 millions sur 1913. On saisit immédiatement l'action de la hausse des loyers de 1914 à 1925 : faible sur la mobilière, dont le principal ne croît que de 9 millions, considérable sur la patente, dont le principal passe de 118 à 211 millions. En pourcentages, l'augmentation du contingent mobilier est de 22% de 1925 à 1929, de 35%, de 1913 à 1929 ; l'augmentation du principal des patentes atteint 58% de 1925 à 1929, 184% de 1913 à 1929.

Ces variations inégales des principaux fictifs ont pour conséquences de faire supporter aux patentables une proportion de plus en plus forte des centimes locaux, et de réduire la part proportionnelle des occupants de locaux d'habitation et surtout des propriétaires fonciers.

Le tableau suivant met en relief les changements dans la répartition des charges fiscales entre les trois catégories de contribuables.

REPARTITION DES PRINCIPAUX FICTIFS

	Propriété bâtie		Propriété non bâtie		Mobilière (1)		Patentes (1)	
	en millions	en %	en millions	en %	en millions	en %	en millions	en %
1913	81	20	120	30	83	20	118	30
1925	125	24	87	17	92	18	211	41
1929	131	19	87	12	122	19	333	50

La part de la propriété bâtie a augmenté au bénéfice de la propriété non bâtie : c'est la conséquence de la péréquation de l'impôt foncier réalisée par la loi du 29 mars 1914. La part totale de la propriété immobilière est tombée, de 50 0/0 en 1913, à 41 0/0 en 1925, à 31 0/0 en 1929. La part de la contribution mobilière a légèrement fléchi.

Ce sont les patentables qui supportent une proportion croissante des impositions locales : 30 0/0 en 1913, 41 0/0 en 1925, la moitié en 1929.

C'est la conséquence directe du caractère du principal de la patente : principal fictif, non perçu, mais principal de quotité, qui frappe des valeurs réelles et supporte le poids de la hausse des loyers, c'est-à-dire de la dépréciation monétaire.

S e c t i o n I I I .

LES CENTIMES ADDITIONNELS.

L'application des centimes additionnels aux principaux fictifs ne modifie pas les proportions de la charge assumée par les diverses catégories de contribuables dans l'ensemble des impositions directes locales. A mesure que le nombre des centimes devient de

(1) Sous déduction, à partir de 1926, de la part, dans le contingent fictif, de la contribution des portes et fenêtres.

plus en plus lourd pour les patentables, qui en supportent la moitié, il accroît le montant des cotisations individuelles.

L'augmentation du nombre des centimes ne s'explique pas seulement par l'aggravation des dépenses des collectivités locales, conséquence de l'extension de leur activité et de la dépréciation monétaire ; elle tient aussi au défaut d'élasticité des principaux fictifs. Leurs inconvénients, analysés au point de vue de l'égalité des contribuables, se manifestent au point de vue de la productivité des impositions. Les principaux fonciers et même mobiliers ne suivent que de loin les fluctuations de la matière imposable ; ceux du foncier sont à peu près figés ; depuis la guerre, le principal de l'impôt foncier non bâti n'a pour ainsi dire pas varié ; celui de la contribution foncière bâtie n'a augmenté que de 20 0/0 ; celui de la contribution mobilière, de 34 0/0 : pourcentages tous notablement inférieurs aux coefficients de hausse des prix, et d'accroissement des dépenses locales. Les conseils départementaux et municipaux ne pouvant attendre du développement des éléments d'imposition les recettes supplémentaires indispensables pour couvrir leur surcroît de charges, n'ont d'autres ressources que de créer des taxes, ou de voter des centimes de plus. Le nombre des centimes dépasse assez fréquemment mille ; il atteint dans certains cas exceptionnels 15 à 20 fois l'ancien principal de l'Etat.

Le nombre des centimes serait moins élevé, si les principaux fonciers et mobiliers avaient suivi la même proportion que le principal des patentes : leur immutabilité a donc pour résultat, non seulement d'accroître la part des patentables dans le centime communal ou département, mais d'entraîner les assemblées locales à créer de nouveaux centimes, dont le commerce et l'industrie feront les frais pour la majeure partie.

Le principal de la patente, malgré la mobilité que nous lui avons reconnue, ne présente pas cependant l'élasticité suffisante pour éviter aux conseils municipaux et généraux de recourir au vote de centimes supplémentaires. Les éléments *ad valorem* des droits

de patente en principal suivent les mouvements des valeurs imposables, les fluctuations des prix, notamment les droits appliqués au montant des marchés de travaux publics ou de fournitures, au prix de concession, de ferme ou d'adjudication de droits à percevoir, et le droit proportionnel sur les valeurs locatives. Encore faut-il faire une réserve sur les valeurs locatives des locaux d'habitation, cotisés au droit proportionnel jusqu'en 1934 : les lois sur les loyers protégeaient les occupants contre une évaluation fiscale supérieure au taux des prorogations, d'après la jurisprudence du Conseil d'Etat, qui conserve son intérêt, depuis la suppression du droit proportionnel sur les locaux d'habitation, pour les locaux à usage de professions non commerciales ni industrielles. D'autre part, la revision des baux commerciaux et industriels, autorisée par la loi du 12 juillet 1933, tend à diminuer le principal fictif de la patente dans la mesure des réductions de loyers accordées.

Quant au droit fixe, son caractère le plus souvent spécifique ne lui permet pas d'exercer une action très sensible sur le montant du principal fictif de la patente. Le taux des droits n'a pas été augmenté depuis la loi du 15 juillet 1880. Si le produit du droit proportionnel — dont le taux n'a pas été non plus modifié — se traduit en augmentation du principal fictif, c'est parce qu'il frappe *ad valorem* des valeurs qui sont artificiellement grossi depuis la dépréciation monétaire. Les éléments du droit fixe, et même des taxes variables, n'offrent pas la même élasticité : le nombre des « établissements », des ouvriers, des employés, des machines, le chiffre de la population des communes, ne sont pas fort extensibles. Le produit de droits inchangés par des éléments soumis à des fluctuations médiocres est condamné à rester à peu près immuable. Ceci explique pourquoi le principal fictif de la patente, bien qu'il ait progressé plus que celui des autres contributions, n'a pas atteint le niveau de la dépréciation du franc.

Cette rigidité relative garantit aux collectivités locales un rendement à peu près stable de l'impôt ; mais elle réduit l'élasticité du produit et les contraint à augmenter le nombre des centimes.

Cette augmentation produit des effets psychologiques qui font hésiter les conseils municipaux et départementaux, à voter de nouveaux centimes pour ne pas se rendre impopulaires. L'élasticité de la matière imposable leur permettrait d'obtenir les mêmes recettes sans ajouter les centimes additionnels au principal et leur éviterait les mêmes risques de mécontenter leurs électeurs.

DEUXIEME PARTIE

LES PROJETS DE REFORME DE LA PATENTE

CHAPITRE I^{er}

LE PROJET CAILLAUX DE 1900

Le premier projet de M. Caillaux, déposé le 12 avril 1900 sur le bureaux de la Chambre des députés remplaçait la contribution personnelle mobilière et la contribution des portes et fenêtres par un impôt personnel et dégressif, avec abattements à la base sur le revenu global. Il écarte le système de la déclaration obligatoire et combine le système de la taxation d'office avec celui des signes extérieurs.

Dans les communes rurales, le contrôleur des contributions directes, assisté du maire et des répartiteurs, détermine le revenu d'office en l'entourant de tous les moyens d'information qu'il peut rassembler, suivant la pratique, contraire à la loi du 21 avril 1932, suivie en fait dans ces communes par les répartiteurs pour l'assiette de la contribution mobilière.

Dans les communes de plus de 5.000 âmes, le projet retient comme signe extérieur du revenu global, le loyer d'habitation, auquel le contrôleur applique un tarif de coefficients établi par lui, soumis au Conseil municipal et approuvé par le préfet, dans la limite de coefficients minima du loyer au revenu, arrêtés dans la loi par tranches de valeur locative et catégories de population.

L'Administration peut écarter le tarif, lorsqu'elle a connaissance d'un revenu supérieur à celui qui résulterait de son application.

Le contribuable a le droit de contester les évaluations, en faisant connaître, dans une déclaration facultative, les éléments de son revenu, et en fournissant la preuve qu'il est surtaxé.

L'exposé des motifs défend le projet contre le reproche de « pénétrer dans le secret des affaires privées ».

La déclaration est facultative et ne comporte aucune inquisition. La déclaration obligatoire est écartée comme « inconciliable avec les mœurs et le génie de notre race, compliquée et malaisée dans un pays de richesse moyenne et de richesse agricole comme la France. »

Le projet Caillaux greffe sur la réforme des impôts directs d'Etat une réforme des impositions locales. Il supprime avec le principal, les centimes départementaux et communaux additionnels aux contributions personnelles, mobilières et des portes et fenêtres. Il abandonne la totalité de l'impôt foncier des propriétés non bâties aux communes, pour les $\frac{3}{5}$ du principal, aux départements pour les $\frac{2}{5}$ du principal, et la totalité des centimes généraux et spéciaux de l'Etat. Il attribue aux communes 25 0/0, et aux départements 15 0/0, du principal de la contribution foncière des propriétés bâties.

Ce projet Caillaux de 1.900 maintient aussi la patente qui, à cette époque, est encore un impôt perçu au profit de l'Etat comme des collectivités locales. Il attribue aux départements, 15 0/0 du principal, aux communes 20 0/0 du principal, indépendamment du prélèvement à leur profit de 8 0/0 sur le principal, prévu par l'article 30 de la loi du 15 juillet 1880.

L'abandon aux collectivités locales de tout ou partie des principaux perçus au profit de l'Etat a pour objet essentiel de pourvoir au déficit créé dans leurs budgets par la suppression des centimes additionnels à la contribution mobilière et à la contribution des portes et fenêtres. Mais, sauf, de rares exceptions, les ressources excéderont les besoins. Le projet prévoit l'emploi obligatoire des excédents disponibles, en dégrèvements : réduction des centimes départementaux et communaux, suppres-

sion ou réduction des taxes d'octroi et de la taxe des prestations, acquittement par la commune d'une partie de l'impôt sur le revenu par rehaussement du chiffre limite d'exemptions, à concurrence du double au maximum.

L'auteur du projet se flattait d'améliorer la situation des centimes locaux dont l'accroissement continu, déclarait dès cette époque, M. Caillaux, « appelle depuis longtemps l'attention de tous ceux qui se préoccupent de l'avenir de nos finances ». Son application devait se traduire par un dégrèvement de 16.135.898 francs sur la patente, soit de 8 0/0, et une diminution de 14 0/0 à l'égard des revenus de la propriété non bâtie, compensés par une augmentation de 10 0/0 à l'égard des revenus de la propriété bâtie.

Du premier projet Caillaux, il n'y a lieu de retenir, en ce qui concerne la patente, que l'attribution aux collectivités locales d'une fraction de son principal et la diminution espérée du nombre des centimes additionnels.

Il est assez difficile d'apprécier à l'heure actuelle l'économie de ce projet, les données du problème de la patente n'étant plus du tout les mêmes.

En 1900, la contribution des patentes comprenait un principal réel et des centimes généraux perçus au profit de l'Etat ; elle n'était pas encore devenue une charge exclusivement locale, calculée sur un principal fictif et superposée à l'impôt cédulaire d'Etat. L'auteur du projet déplorait l'augmentation des centimes locaux ; ils n'atteignaient pas le niveau de ceux que la situation des départements et des communes a contraint les conseils municipaux de voter, et la mobilité du principal de la patente, l'immobilité des principaux fonciers et mobiliers, la dépréciation monétaire n'en faisaient pas retomber la charge majeure sur les revenus du commerce et de l'industrie.

Bien qu'il ne soulève pas spécialement le problème de l'existence ou de la réforme de la patente, le projet Caillaux de 1900 mérite cependant de retenir notre attention parce qu'il propose

un conception d'ensemble des impositions locales.

Après avoir admis le principe de l'impôt personnel sur le revenu global, M. Caillaux recherche quelles recettes seraient susceptibles de remplacer dans les budgets locaux les centimes additionnels aux deux vieilles contributions supprimées.

Il écarte le maintien à titre fictif de leurs principaux d'Etat, pour le calcul des centimes départementaux et communaux : c'est « moins une solution qu'un expédient plus ou moins heureux, de nature à ajourner momentanément la difficulté ». M. Caillaux condamne par avance le système des principaux fictifs que consacreront la loi du 28 mars 1914 et la loi du 31 juillet 1917.

Il repousse aussi la substitution aux centimes additionnels d'une taxe d'habitation au profit des départements et des communes : elle risquerait d'aggraver les inégalités dans les charges locales, car les loyers d'habitation ne correspondent nullement dans les petites communes aux facultés contributives.

Ces formules « inacceptables » une fois éliminées, M. Caillaux propose de rendre aux localités une partie des impôts réels actuellement perçus pour le compte de l'Etat. Il justifie cette proposition par les avantages que l'impôt réel, critiquable dans un système d'impôts d'Etat, présente dans un régime d'impôts locaux.

Le département, le canton, les localités quelle que soit leur situation géographique, n'expriment jamais que des groupements d'intérêts ; l'Etat seul constitue un groupement politique. Que, pour alimenter les budgets locaux, l'on ait recours à des impôts réels, que l'on frappe les biens sans s'occuper de la situation de ceux qui les détiennent, rien de plus logique, rien qui réponde mieux à la nature des associations locales formées pour traiter et résoudre les questions qui intéressent avant tout les biens. Il appartient, au contraire, au pouvoir politique, et au pouvoir politique seul, de demander à chaque citoyen, en échange des services de protection, de justice, de collaboration, d'assistance qu'il lui rend personnellement, une contribution personnelle propor-

tionnée à l'ensemble de ses ressources et d'écarter dans la mesure du possible les impôts directs réels, qui sont les véritables impôts des localités.

Une autre raison, toute pratique, mais qui paraît décisive, justifie cette conception théorique. C'est un des principaux vices des impôts réels que de s'adapter difficilement aux transformations de la richesse publique, d'exiger pour être mis en relation avec les mouvements de la matière imposable, des opérations de péréquation très longues, très onéreuses, presque impossibles à bien conduire, quand elles doivent être entreprises et poursuivies simultanément sur toute l'étendue du territoire. Les taxes foncières sur la propriété non bâtie, par exemple, sont assises sur le revenu des terres, déterminée à une époque donnée. Il est clair que les évaluations cadastrales qui servent de base à l'impôt sont devenues inexactes dix ou vingt ans après qu'il y a été procédé, sinon le lendemain du jour où elles ont été faites. Pour rétablir l'harmonie entre l'impôt et le revenu, il faut réviser le cadastre, c'est-à-dire recommencer les évaluations déjà opérées et, quand un tel travail s'étend sur toute la surface d'un grand pays, il présente, outre la dépense, de telles difficultés qu'on recule devant son exécution ; on remarque d'ailleurs qu'il ne peut être mené à bonne fin qu'au bout d'un certain nombre d'années et que, le jour où il doit être achevé, il est déjà nécessairement suranné dans quelques-unes de ses parties, tout au moins.

On renonce donc, le plus souvent, à mettre sur le métier, une œuvre dont le sort doit être semblable à celui de la tapisserie dont nous entretenons la légende. Au contraire, toutes ces difficultés disparaissent quand, au lieu d'être un impôt d'Etat, l'impôt réel est perçu au bénéfice des localités. Il n'est pas, en effet, bien compliqué de réviser et même de tenir au courant les évaluations cadastrales dans le périmètre d'une commune ou d'un département. Et ainsi, l'impôt réel, particulièrement l'impôt foncier, apparaît comme l'impôt naturel des localités, tandis que l'Etat doit chercher dans le produit des contributions indirectes

et de l'impôt personnel, les ressources dont il a besoin.

Les développements présentés dans l'exposé des motifs aboutissent logiquement à une solution plus radicale que celle du projet : ils tendent à réserver à l'Etat l'impôt personnel, aux collectivités locales les impôts réels. Le premier projet Caillaux apparaît ainsi comme le prélude d'une réforme plus complète, la séparation des impôts d'Etat et des impôts locaux. L'exposé des motifs le déclare expressément. Le projet « amorce la séparation entre les finances de l'Etat et les finances locales, prélude essentiel de toute refonte des contributions directes qui, une fois commencée, pourra être poursuivie dans l'avenir ».

« En distribuant l'impôt entre l'Etat, les départements et les communes d'après des règles nouvelles conformes aux principes de la science économique et financière, le projet assure aux budgets locaux une élasticité qui leur faisait défaut... »

L'abandon au collectivités locales du principal de l'impôt foncier sur les propriétés non bâties et d'une fraction du principal de l'impôt foncier des propriétés bâties et des patentes, n'est donc qu'une première étape vers la séparation complète des systèmes fiscaux d'Etat et locaux, et l'on pourrait considérer l'auteur du projet de 1900 comme un partisan de l'autonomie des impositions locales si son second projet de réforme fiscale consacré par les lois du 2 mars 1914 et du 31 juillet 1917 n'avait maintenu un lien, d'ailleurs provisoire, fragile et fictif entre la fiscalité de l'Etat et celles des collectivités secondaires.

CHAPITRE II

LE PROJET CAILLAUX DE 1909

Dans un nouveau projet, déposé à la Chambre en 1907, le Ministre des Finances donnait à la réforme fiscale une portée plus vaste que dans son projet de 1900 : il envisageait l'abolition complète, comme imposition d'Etat, des quatre contributions directes, et proposait de les remplacer par un système d'impôts sur les diverses catégories de revenus, complété par un impôt de superposition sur le revenu global. De ce projet est sortie la réforme des impôts directs de 1914 et 1917.

La suppression des anciennes contributions directes posait le problème des impositions locales, assises, depuis la Révolution, sur les impôts d'Etat. Le Ministre avait nommé une commission de hauts fonctionnaires, chargée, sous sa présidence, d'étudier ce problème. Des travaux de cette commission sortit le projet déposé par M. Caillaux e 9 mars 1919.

Section I. — *Economie générale du projet*

Ce projet supprime les centimes additionnels aux contributions directes abolies. Il écarte le système des principaux fictifs, déjà qualifié d'expédient par le Ministre des Finances dans l'exposé des motifs de son projet de 1900.

Il maintient cependant le lien traditionnel entre la fiscalité de l'Etat et la fiscalité locale. Il propose « d'établir au profit des localités un ensemble de taxes frappant les diverses catégories de revenus dans les communes où ils sont acquis, d'après les mêmes règles que les impôts d'Etat du même ordre. Ces contributions seraient complétées par un impôt analogue à l'impôt complémen-

taires, atteignant le revenu global des citoyens dans les communes où ce revenu est dépensé ».

Les cadres de l'une et de l'autre réforme sont donc identiques. Les impositions départementales et communales sont, en somme, des centimes additionnels aux nouvelles contributions d'Etat. Les articles du projet emploient même les termes de centimes et de principaux.

Les principaux d'Etat subissent cependant, avant l'application des centimes locaux, certaines modifications, qui écartent dans quelque mesure pour des impositions départementales et communales les règles nouvelles d'assiette et de tarif consacrées par la réforme des contributions générales. Les Conseils municipaux ont la faculté d'abaisser des trois quarts au maximum les exonérations et les abattements prévus sur les impôts cédulaires et l'impôt général : c'est une atténuation au caractère dégressif de ces impôts dans le domaine local.

D'autre part, les contribuables ayant moins de 5.000 francs de revenu, exemptés de l'impôt complémentaire d'Etat et atteints par la taxe locale, sont dispensés de la déclaration obligatoire. A défaut de déclaration spontanée, leur revenu est déterminé suivant la méthode des indices d'après le loyer d'habitation corrigé par des coefficients qui varient avec son importance et le chiffre de la population de la commune. La Commission excuse cet accroc aux nouveaux principes en observant que le critérium du loyer est d'une approximation suffisante sur le territoire restreint d'une commune.

La faculté de réduire les exemptions et les abattements se justifie par une considération pratique : ces déductions auraient pour résultat de tarir les ressources de l'immense majorité des communes locales. « On conçoit qu'un système comportant des exemptions aussi considérables que l'impôt général sur les revenus ne puisse fonctionner que s'il est institué dans un vaste groupement comprenant des revenus de toute importance et de toute nature et qu'il ne soit pas applicable dans toutes ses parties à des grou-

pements plus restreints tels que le département ou la commune ».

La doctrine, ajoute l'exposé des motifs, justifie aussi une différenciation entre les impôts d'Etat et les impositions locales. M. Caillaux développe avec de nouveaux arguments, sa thèse de 1900. Au point de vue politique et administratif, cette différenciation est « salubre » : elle met en mesure le Parlement de réformer les contributions générales sans troubler le mécanisme des impositions départementales ou communales, et permet « aux citoyens de nettement distinguer les charges qui leur sont imposées par les divers représentants qu'ils élisent ».

En second lieu, sauf de très rares exceptions, les départements et les communes n'ont pas recours à l'impôt direct, qui alimente si largement le budget de l'Etat. « La principale raison » de la progression des impôts directs d'Etat, l'existence de contributions indirectes disproportionnelles, ne saurait valoir en ce qui concerne les impositions locales.

Enfin le caractère prédominant d'association des intérêts qu'affecte le groupement local, commande de ne pas calquer sa fiscalité sur celle de l'Etat. M. Caillaux n'exprime plus cependant, avec la netteté de son exposé de 1900, la thèse de l'impôt réel aux collectivités locales et de l'impôt personnel à l'Etat. Il fait des réserves sur cette conception défendue par le Ministre prussien de Miquel.

Le projet du 9 mars 1909 ne consacre pas une « différenciation » aussi accusée que semble l'annoncer l'argumentation de l'exposé des motifs. Il greffe, comme le régime antérieur, les recettes locales sur celles de l'Etat : à part quelques atténuations, les principes de l'évaluation directe, de la déclaration contrôlée, de la progressivité trouvent leur application dans les « centimes » comme dans les « principaux ». Bien que les dispositions du projet de 1909 ne soient pas la conclusion logique des prémisses de l'exposé des motifs, les arguments développés en faveur de la dissociation des statuts fiscaux de l'Etat et des collectivités loca-

les conservent toute leur valeur. Il importait de les mettre en relief, avant de décrire les règles particulières aux impositions qui remplacent la patente comme recette locale dans le second projet Caillaux.

Avant de les analyser, nous jetterons un regard sur les travaux de la Commission qui a élaboré ce projet. Nous saisirons ainsi sur le vif des difficultés que soulève le problème de la réforme de la patente, et nous serons mieux à même d'apprécier la valeur des solutions apportées dans le projet de 1909.

Section II.

REVENUS FRAPPÉS PAR LA TAXE REMPLAÇANT LA PATENTE

La Commission s'était mise d'accord assez vite sur le remplacement des anciens centimes par trois taxes sur le revenu des propriétés bâties et non bâties, sur les bénéfices du commerce et de l'industrie, et sur les loyers d'habitation. Sous une autre forme, ces taxes représentaient les centimes sur la contribution foncière, la patente et la mobilière, la contribution des portes et fenêtres étant condamnée, et, dans le système d'impôts d'Etat, des centimes sur l'impôt foncier, sur l'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux, et sur l'impôt général sur le revenu. Mais convenait-il d'étendre les centimes à d'autres cédules aux bénéfices agricoles, aux bénéfices des professions non commerciales, aux traitements et salaires ?

Les agriculteurs, les professions libérales, sauf quelques exceptions, les fonctionnaires, employés et ouvriers étaient exonérés des droits de patente par la loi du 15 juillet 1880. Un membre de la Commission, M. Fontaine, directeur des travaux du cadastre de la Ville de Paris, proposait de simplifier le système en n'appliquant les centimes additionnels sur les revenus qu'aux revenus fonciers et aux bénéfices commerciaux et industriels, à l'exclusion des revenus du travail déjà suffisamment atteints par la

taxe d'habitation et des bénéfices agricoles. D'ailleurs, ajoutait M. Fontaine, la taxation des bénéfices agricoles et des salaires ne fournirait à la réforme qu'un contingent peu élevé, dont on pourrait se passer sans peine.

Le ministre des finances, président, attira l'attention de la commission sur les inégalités qu'entraînerait cette solution. Certains contribuables seraient taxés à la fois pour leur revenu cédulaire et pour leur revenu total. On en reviendrait, somme toute, au système en vigueur.

Après différentes observations dans les deux sens, la Commission repoussa le système proposé par M. Fontaine. A l'unanimité la sous-commission avait auparavant estimé qu'il convenait d'atteindre tous les revenus acquis dans les localités et d'abolir les exemptions et privilèges que la loi des patentes avait institués en faveur des ouvriers travaillant seuls et des agriculteurs.

Le vote de la Commission était conforme à l'esprit du projet : dans un système qui s'efforçait d'atteindre toutes les sources de revenus, il était logique d'étendre les impositions locales, greffées sur les impôts d'Etat, à toutes les cédules sans distinction. Au nom du principe de l'égalité fiscale, la Commission n'en consacrait pas moins l'extension des taxes locales à des revenus expressément exonérés par législation en vigueur et débordait le cadre d'un remplacement pur et simple des centimes additionnels aux quatre contributions directes. La suppression de la contribution des portes et fenêtres n'avait pas le même résultat, puisqu'elle retombait par son incidence légale sur les occupants de locaux professionnels et de locaux d'habitation.

La logique de l'égalité fiscale n'a pas d'ailleurs été poussée jusqu'au bout : la sous-commission a écarté à l'unanimité, après une discussion approfondie, l'imposition locale du revenu de valeurs mobilières.

La sous-commission ne s'est pas dissimulé qu'il pouvait être rigoureux de frapper de taxes locales des revenus exonérés de la patente, au moment même où la réforme de l'impôt d'Etat leur

imposait un nouveau sacrifice. Pour ménager la transition, elle admettait pour les bénéfices agricoles, les traitements, salaires et pensions, et les bénéfices des professions libérales, des abattements égaux à ceux de l'impôt d'Etat et l'exemption d'un revenu de moitié du revenu exonéré de l'impôt d'Etat.

Section III.

SUPPRESSION DES EXEMPTIONS

Pour les revenus du commerce, de l'industrie et des charges et offices, assujettis à la patente, le principe de l'imposition à la taxe locale n'était pas discutable ; mais la sous-commission eut à résoudre plusieurs difficultés.

Elle décida de ne pas maintenir les exemptions totales à la base, prévues dans le projet d'impôt d'Etat au bénéfice des contribuables ayant moins de 1.250 francs de revenu total. Elle estima devoir appliquer ici le principe de la participation de tous les aux charges locales, en vigueur dans la législation des patentes.

Elle avait cependant institué une commission communale, chargée de dresser la liste des indigents exonérés, sous réserve de réclamations ou inscription ou radiation, dans un certain délai, par tout contribuable intéressé. La commission supprima comme inutile la liste des indigents. Cette procédure se comprend comme un correctif à un système d'indices. Pour un système basé sur le revenu réel, l'indigence se manifeste par l'absence de revenu, c'est-à-dire de base d'imposition. La procédure ordinaire des remises et modérations suffit pour les situations dignes d'intérêt.

Section IV.

DÉTERMINATION DES ABATTEMENTS.

§ 1. — *La discussion en Commission*

Après avoir écarté les exemptions à la base, la sous-commission admit, après quelques hésitations, les abattements prévus sur l'impôt d'Etat. Sans doute, l'application du principe de la proportionnalité aurait conduit à faire abstraction des abattements, comme l'avait décidé la sous-commission, en matière d'impôt foncier non bâti, à l'égard des propriétaires exploitants. Mais elle avait préféré tenir compte des situations acquises et ménager la transition. Or, tandis que les centimes locaux dans le régime en vigueur, frappaient tous les revenus fonciers avec une exacte proportionnalité, il ménageait les petits revenus commerciaux, la patente étant, d'une façon générale, un impôt nettement dégressif.

Même avec cette disposition bienveillante, ajoutait le rapporteur de la sous-commission, la base des impositions locales se trouverait sensiblement élargie, le principal étant évalué environ 115 millions, alors que le principal des patentes en 1907, ne dépassait guère 98 millions.

A la séance de la Commission, le Président observa que l'application de la proportionnalité intégrale amènerait dans certains cas des surcharges considérables, en raison du caractère dégressif de la patente. Mais, remarquait un commissaire, le régime de l'impôt sur les bénéfices commerciaux voté par la Chambre est plus favorable aux petits commerçants que la patente. Si, pour l'assiette de l'impôt local, on suivait purement et simplement ce régime, on favoriserait peut-être avec excès les revenus de cette cédule par rapport aux autres. Par contre, taxer les reve-

nus commerciaux et industriels sans abattement, leur appliquer l'exacte proportionnalité, ce serait augmenter considérablement la charge qu'impose au petit commerce les budgets locaux.

Le maintien pur et simple des abattements à l'impôt d'Etat, préconisé par la sous-commission, a le mérite de la simplicité ; mais il se traduira, dans les petites communes où n'exercent que quelques commerçants des plus modestes, par un allègement excessif des charges locales du commerce.

A la commission fut suggérée l'idée de réserver aux conseils municipaux, la faculté de fixer le montant des abattements.

Un membre de la Commission estimait dangereux d'accorder aux conseils municipaux la faculté d'élargir et de rétrécir à leur gré, la base de l'impôt et de troubler ainsi l'équilibre des charges qui doivent peser sur les différentes natures de revenus. Dans les communes rurales, les conseils municipaux adopteront la combinaison la plus avantageuse pour la majorité, commerçants ou cultivateurs. Il vaudrait mieux confier aux conseils généraux, le soin de fixer les abattements.

D'autre part, la suppression ou la restriction trop sévère des abattements aurait pour effet, dans les grandes villes et les petites communes industrielles, de frapper certains contribuables de surcharges excessives. La faculté reconnue aux conseils municipaux de faire varier les abattements leur permettrait de charger certains contribuables pour en dégrever d'autres. L'application intégrale des abattements supprimerait, dans certaines communes, des catégories entière de contribuables.

§ 2. — *Dispositions du projet ; leur importance doctrinale*

Tenant compte de ces observations, la Commission réserva aux Assemblées municipales, la liberté de déterminer le montant des abattements, sans pouvoir dépasser le montant des abattements prévus pour l'impôt d'Etat dans les cédulas des bénéfices du commerce et de l'industrie, des bénéfices agricoles, des béné-

fices non commerciaux, des traitements et salaires, ni descendre au-dessous du quart de ce montant.

Le projet de loi déposé par le gouvernement spécifiait en outre (article 4) : « Lorsque le Conseil municipal use de cette faculté sa décision.... doit s'appliquer indistinctement aux quatre catégories de revenus sus-indiqués ».

La faculté réservée par le projet aux conseils municipaux concilie la préoccupation de ne pas détruire la matière imposable ni de rompre l'égalité entre les contribuables, avec celle de conserver à la nouvelle taxe le caractère dégressif de la patente et de ne pas surcharger les nouveaux assujettis exemptés sous le régime de la patente. Elle est enfermée dans des limites raisonnables qui semblent écarter le danger d'une politique fiscale locale de classe.

A. — Pouvoirs du Conseil municipal sur l'assiette.

Au point de vue des principes, cette disposition présente un intérêt considérable : elle donne aux assemblées locales le pouvoir de modifier à leur gré l'assiette d'impôts d'Etat, dans leur application à la fiscalité communale, tandis que, sous le régime des centimes aux quatre contributions, elles ne pouvaient toucher aux règles de l'assiette.

De cette disposition, on peut rapprocher celles de la loi du 29 décembre 1897 qui autorise les communes à établir des taxes de remplacement des droits d'octroi sur les boissons hygiéniques. Et encore, l'article 4 de cette loi détermine la nature et l'assiette des taxes créées avec l'approbation du préfet ; toutes autres taxes imaginées par les conseils communaux ne peuvent être instituées qu'en vertu d'une loi spéciale ; et l'article 5 en précise les conditions ; elles ne doivent être prélevées que sur les propriétés ou objets situés dans la commune ; elles doivent s'appliquer à toutes les propriétés ou objets de même nature ; elles doivent être proportionnelles.

La loi du 13 août 1926, est beaucoup plus libérale : elle

met à la disposition des collectivités locales des taxes dont elles peuvent aménager l'assiette et le tarif, en choisissant entre plusieurs modalités fixées par un règlement d'administration publique. Toutefois, observons-le, certaines des taxes prévues à l'article premier sont annexées à des taxes d'Etat. Dans ce cas, les conseils municipaux doivent adopter le même aménagement, et ne sont maîtres que du taux dans la limite du quart de la taxe d'Etat. L'autonomie des communes est ici moins large que dans le cas tout voisin de l'article 4 du second projet Caillaux.

B. Pouvoirs des Conseil municipaux sur le tarif.

La disposition de cet article crée un précédent pour le tarif en même temps que pour l'assiette. Dans le régime fiscal établi sous la Révolution, la proportionnalité de l'impôt est un principe essentiel. La loi du 29 décembre 1897 le rappelle en imposant aux communes un tarif proportionnel pour leurs taxes de remplacement. La sous-commission avait commencé par affirmer le principe de la proportionnalité et rappelé les raisons qui la commandent dans la fiscalité locale ; il s'agit de remplacer des recettes qui, dans leur ensemble, ont pour objet de subvenir à des dépenses d'ordre général, qui profitent à la généralité des « choses ou des personnes existant dans la commune ». L'immense majorité des communes n'ont pas d'impôts indirects disproportionnels à corriger. Les impositions locales anciennes portent sur toutes les cotes. L'exception de certains contribuables surchargerait les autres, et compromettrait l'équilibre des budgets des collectivités dont la matière imposable est souvent très restreinte.

Nous avons analysé les considérations qui ont conduit la sous-commission à abandonner le principe de la proportionnalité absolue pour l'imposition locale des revenus du commerce, de l'industrie, de l'agriculture, des professions libérales et des traitements et des salaires. L'impôt progressif (ou dégressif) faisait son apparition, dans la fiscalité locale, à la remorque d'impôts d'Etat. La sous-commission prétendait, il est vrai, ne pas innover en la ma-

tière et justifier par le caractère « nettement dégressif », de la patente, la dérogation apportée à la règle de la proportionnalité. L'argument paraît sans valeur. Le tarif des patentes comporte il est vrai, toute une gamme de droits dont les taux, dits fixes, ou proportionnels, varient en fonction de la nature des professions, réparties en « tableaux », en « classes », en « parties », de la population de la commune, du chiffre du personnel, etc... Mais la diversité des tarifs n'a pour but que de corriger, dans un système d'impôts indiciaires, la valeur relative très diverse des signes extérieurs et de réaliser la proportionnalité de l'impôt au revenu professionnel présumé.

Tout autre est le rôle des abattements dans le système d'impôts d'Etat aménagé par le projet du 9 mars 1909. Le revenu professionnel est supposé exactement déterminé dans son montant par l'évaluation directe. Les abattements ont pour but, et pour résultat, de réaliser la progressivité, ou mieux, la dégressivité de l'impôt, comme le ferait un tarif progressif appliqué à des bases non atténuées.

M. Bloch, directeur général des Contributions directes, fit écarter par la Commission la liste des indigents, en faisant observer qu'elle se justifiait dans un régime indiciaire, non dans un système d'imposition du revenu réel. L'argument peut être transporté sur le terrain du tarif.

Si la sous-commission avait été logique avec elle-même, elle eût dû maintenir avec les abattements ; les exemptions, qui sont, en somme, des abattements limites, et jouent leur rôle dans l'impôt dégressif ; et même, si elle entendait « tenir compte des situations acquises et ménager les transitions », abandonner l'imposition locale des catégories expressément exemptées par la loi des patentes.

La liberté laissée aux conseils municipaux d'arrêter le montant des abattements est en réalité un compromis entre les partisans de l'impôt proportionnel et de l'impôt dégressif : par le jeu des abattements, les assemblées communales agissent sur le taux réel

de l'impôt local, peuvent l'aménager en impôt dégressif, comme l'impôt cédulaire d'Etat, ou le rapprocher de l'impôt proportionnel sans y atteindre, puis qu'ils n'ont pas le pouvoir de supprimer les abattements.

C'est un changement capital dans les principes de la fiscalité locale qui, d'après la loi du 29 décembre 1897, devait rester strictement fidèle à la règle de la proportionnalité. La loi du 13 août 1926 n'a pas expressément imposé aux conseils locaux la même obligation. Les taxes additionnelles à des taxes d'Etat, qui doivent adopter la même modalité d'assiette et de tarifs, seront progressives si les taxes d'Etat le sont. Dans le silence de la loi, le gouvernement a admis que les municipalités peuvent appliquer un tarif gradué à leurs taxes indépendantes (1).

Elles sont toutefois limitées par les dispositions du règlement d'administration publique. Dans le projet Caillaux, du 9 mars 1909 elles ont, au contraire, toute liberté de se mouvoir entre l'abattement intégral et un abattement d'un quart.

Cette disposition de l'article 4 donne une grande souplesse à l'aménagement de l'assiette et du tarif de l'impôt local. Il apparaît, par ce caractère, supérieur à la patente, rigide dans ses bases et dans ses tarifs et, dans une réforme de la patente, il conviendrait de donner aux assemblées départementales et municipales le pouvoir non seulement de voter des centimes, mais d'aménager l'assiette et les tarifs. Ce serait, il est vrai, renoncer à l'objectivité de l'impôt strictement appliquée par les assemblées de la Révolution, pour éviter tout arbitraire; mais enfermé dans certaines limites et subordonné à l'approbation de l'autorité, il ne semble pas que ce pouvoir soit susceptible d'engendrer des abus.

(1) Circulaire de la Direction générale des Contributions Directes du 16 novembre 1927. — Circulaire du ministre de l'Intérieur du 9 octobre 1930.

Section V.

LA VENTILATION ENTRE LES COMMUNES DU PRINCIPAL D'ETAT.

En dehors du régime des abattements, une autre difficulté, moins de principe que de technique, avait retenu l'attention de la sous-commission. Lorsqu'un industriel ou un commerçant a des locaux d'exploitation dans des communes différentes, la législation des patentes lui applique autant de droits fixes que « d'établissements » distincts, et le droit proportionnel est établi dans chaque commune sur la valeur locative des locaux, avec leur outillage, situés sur son territoire. Les départements et les communes perçoivent ainsi les centimes additionnels aux droits en principal établis sur les diverses installations.

Aux termes de l'article 33 du projet d'impôt sur les revenus « l'impôt est établi au nom des exploitants dans les communes où les établissements assujettis ont leur siège ».

L'impôt d'Etat est donc perçu au siège de l'entreprise pour l'ensemble de ses bénéfices. Si l'on asseoit directement les taxes locales sur le principal de l'impôt d'Etat, on augmente considérablement le principal de base dans les villes, à Paris notamment, et l'on prive certaines communes d'éléments d'impositions qu'elles recueillent avec la patente et qu'il est équitable de leur conserver, surtout lorsque l'exploitation impose de lourdes dépenses à la voirie vicinale et rurale.

Il est donc indispensable de ventiler l'imposition globale à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux en portions proportionnelles à l'importance des bénéfices réalisés dans chaque commerce; mais il est difficile de trouver une méthode satisfaisante.

La sous-commission écarta la ventilation par le contribuable, par le contrôleur ou par une commission spéciale, en raison des difficultés du contrôle et des contestations possibles, et proposa

un système de présomptions légales de répartition du revenu cédulaire proportionnellement à certains éléments d'appréciation facile à contrôler.

Le chiffre d'affaires fut éliminé ; pour le connaître, il fallait exiger du contribuable une déclaration et vérifier ses livres, dans l'impossibilité de ventiler, on aboutirait à en attribuer la fraction la plus importante à la commune du siège social : la difficulté ne serait pas résolue.

S'attacher à des signes extérieurs, valeurs locatives, outillage, personne, serait un système compliqué et arbitraire, qui ressusciterait sous une autre forme les patentes.

La sous-commission s'est arrêtée à la répartition au prorata des revenus nets imposables à la contribution foncière des propriétés bâties, et l'article 3 du projet consacre cette méthode, affectées au commerce et à l'industrie. Cette base, déjà arrêtée pour l'imposition foncière, ne donnera pas de résultats sensiblement différents de ceux de la patente et sera seulement légèrement désavantageuse pour les grandes villes, notamment Paris, qui bénéficient de l'imposition des droits fixes de patente aux sièges principaux des établissements.

C'est, remarquons-le, la méthode adoptée par la législation sur la redevance proportionnelle des mines pour la répartition de la fraction individuellement attribuée aux communes ; elle se fait au prorata des revenus nets imposables à la contribution foncière des propriétés bâties (Code général des Contributions directes du 27 décembre 1934, article 48).

Le projet du 9 mars 1909 prévoyait, à côté de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la création d'une taxe spéciale sur le chiffre des affaires annuellement réalisées par certaines entreprises commerciales. Ces entreprises, assujetties à la patente suivant des règles particulières, paient un impôt proportionnellement plus élevé que les autres contribuables. Il était juste de comprendre, dans les bases de calcul de l'impôt local, la taxe additionnelle sur le chiffre d'affaires, dont l'objet était de

tenir compte de ce supplément de patente. La taxe spéciale étant établie au siège de l'établissement principal, le projet établit une ventilation entre les diverses communes où l'entreprise a des exploitations suivant la méthode appliquée à l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Section VI.

CALCUL ET RÉPARTITION DES PRINCIPAUX LOCAUX

Sous le régime des anciennes contributions, les centimes départementaux et communaux étaient calculés sur le principal de la patente, c'est-à-dire sur le produit des bases d'imposition par le taux des droits fixe et proportionnel. Le projet du 9 mars 1909 rejette le système des centimes additionnels aux principaux, maintenus à titre fictif, des contributions supprimées; mais il conserve le principe du calcul des impositions locales sur les principaux perçus par l'Etat. Pour les obtenir, on multiplie par le nombre de centimes départementaux et communaux le produit des revenus imposables par le taux de l'impôt d'Etat.

Sur trois points cependant, la méthode se sépare du mode de calcul des centimes additionnels au quatre contributions.

1° Le principal départemental résulte de l'application des taux de l'impôt d'Etat au montant total des revenus imposables compris dans les rôles de l'impôt d'Etat, mais déterminés au moyen des éléments d'assiette constatés dans les rôles de l'année précédente. En effet, le Conseil général arrête dans sa session d'août les centimes qui seront mis en recouvrement l'année suivante; à cette époque, le recensement des imposables n'est pas terminé dans toutes les communes du département; le Conseil général ne pourrait fixer le nombre des centimes sans connaître le montant des revenus imposables élément du principal.

2° Le principal communal est déterminé d'après les éléments utilisés pour l'établissement des rôles de l'Etat de l'année d'im-

position. Les Conseils municipaux votent les centimes dans leur session de mai, et connaissent à cette époque les bases de l'impôt d'Etat.

Mais, par suite de la faculté laissée aux Conseils municipaux de réduire les abattements prévus pour les cédulas commerciales et industrielles, agricoles, non commerciales, traitements et salaires, les bases de cotisations peuvent être différentes pour l'impôt d'Etat, qui constitue le principal communal.

De ces deux règles, résulte un défaut de concordance entre le principal d'Etat et, d'une part, les principaux des départements, d'autre part, les principaux des communes. Le résultat est voulu par les auteurs du projet de loi, pour les communes ; pour les départements, il leur est imposé par la date de la session du Conseil général et il a l'inconvénient de ne pas adopter les principaux départementaux aux fluctuations de la matière imposable, peu sensibles pour les revenus des propriétés, mais plus notables pour les revenus du commerce et de l'industrie.

3° Les centimes départementaux et communaux sont appliqués au montant total des principaux, déterminés suivant les règles qui précèdent, de tous les impôts d'Etat, cédulaire et général. On applique aux revenus imposables dans chaque catégorie le taux de l'impôt d'Etat afférent à cette cédula et c'est sur le total que sont calculés les centimes.

Le projet abandonne ainsi la distinction des centimes communs à toutes les contributions directes et des centimes portant seulement sur tel ou tel impôt : centimes sur la contribution foncière et la contribution personnelle mobilière, centimes généraux extraordinaires sur la patente, centimes spéciaux du cadastre sur l'impôt foncier, « le maintien sur les principaux actuels de ces centimes spéciaux s'explique par des raisons historiques. Dans le nouveau système..., il n'existera plus, semble-t-il, aucun motif de traiter différemment les diverses bases d'imposition et chacune d'elle devra prendre une part exactement proportionnelle dans la

répartition des charges locales » (1).

Le calcul global des centimes, en nombre identique, pour toutes les catégories de revenus et le revenu global, paraît plus simple. Il se complète par la suppression de la distinction au point de vue de la compétence des conseils municipaux entre les centimes communaux pour les dépenses ordinaires (deux contributions) et les centimes pour dépenses extraordinaires et pour insuffisance de revenus (sur les quatre contributions).

Le projet semble maintenir cependant divers centimes spéciaux.

Dans la séance de la Commission du 1er mars 1909, M. Maurice Bloch demandait si ces taxes additionnelles à la patente se calculaient sur le principal de l'impôt d'Etat, sur les bénéfices industriels et commerciaux, ou sur le principal local, et la Commission adoptait la première solution.

La règle du calcul global des centimes sur l'ensemble de tous les principaux empêche les collectivités locales qui auraient peut-être été tentées de le faire, d'établir la discrimination entre les catégories de revenus, en appliquant aux divers principaux un nombre différent de centimes. La discrimination est faite sur les principaux par la différenciation des taux des impôts d'Etat. Le projet interdit aux Conseils municipaux de tenter une nouvelle discrimination : pour éviter qu'une assemblée locale accorde un traitement de faveur à certaines catégories de contribuables, l'article 4 du projet précise que la décision du Conseil municipal d'étendre les taxes d'imposition en abaissant les abattements « doit s'appliquer indistinctement aux quatre catégories de revenus sus-indiqués, c'est-à-dire à toutes celles pour lesquels le projet reconnaît cette faculté aux assemblées locales ».

M. Maurice Bloch, partisan de l'indépendance des impositions locales et hostile en principe au système des centimes adoptés par le projet, critiquait devant la commission le système consistant

(1) Note sur les effets des propositions de la sous-commission, Annexe IV aux travaux de la Commission.

à baser les impôts locaux sur le principal de l'impôt d'Etat. Il établit un lien trop étroit entre les deux impôts, qui rendrait très difficile tout remaniement ultérieur du régime fiscal de l'Etat, à cause des répercussions sur les budgets locaux ; on se retrouverait ainsi en présence des difficultés qui compliquent la réforme des contributions directes.

M. Bloch concluait qu'il faudrait établir les impositions locales non sur les principaux d'Etat, mais sur les revenus mêmes.

Le ministre des Finances, président de la commission, objectait que l'application d'un même taux aux impôts locaux chargerait considérablement les communes où les revenus du travail sont en majorité, et qu'il serait difficile de connaître l'intégralité des revenus d'une commune à cause des exemptions à la base consenties pour l'impôt d'Etat. Mais la seconde objection se pose aussi avec le système d'abattements spéciaux à la commune. Quant à la première, la discrimination pourrait être obtenue, le taux restant uniforme, sur les revenus de base, retenus pour une fraction différente selon les catégories.

La Commission n'a pas pris parti sur cette intéressante question. L'auteur du projet paraît s'être méfié d'une discrimination faite par les assemblées locales, en sus de celle de l'impôt d'Etat : l'article 4 en est la preuve.

S e c t i o n V I I

ESTIMATION DES RÉSULTATS DE LA RÉFORME

Il était naturellement impossible d'évaluer les résultats de la réforme dans leur détail, puisqu'ils devaient dépendre dans une certaine mesure des décisions prises par les Conseils municipaux concernant les abattements. En les négligeant, on obtenait pour les professions assujetties à la patente une augmentation de 32,7 millions en principal sur le principal de la patente, augmenté de la

fraction du principal de la contribution des portes et fenêtres qui frappait les locaux professionnels. Les patentables étaient ainsi appelés à supporter 26 pour cent, au lieu de 21 pour cent, de la charge des impositions locales.

L'exposé des motifs annonçait un allègement pour les petits patentés. Il s'expliquait par le jeu des abattements; mais il appartenait aux communes de le réduire en abaissant le montant des abattements. Le projet écartait les exonérations prévues pour l'impôt d'Etat. Il supprimait aussi toutes exemptions de patente prévues par la loi du 15 juillet 1880, et de ce chef, soumettait aux charges locales de nouvelles catégories de revenus : traitements et salaires, bénéfices agricoles, bénéfices des professions libérales.

Enfin, à ces impôts cédulaires se superposait l'impôt sur le revenu.

La conclusion de l'exposé des motifs, annonçant un dégrèvement des petits patentés, appelle donc bien des réserves.

CHAPITRE III

LE PROJET DE LA COMMISSION DES FINANCES DE LA CHAMBRE

(Rapport Malvy du 17 mars 1910)

La commission des finances, chargée de l'examen du projet Caillaux du 9 mars 1909, y apporta des modifications, et rédigea un nouveau projet, qui fut rapporté devant la Chambre par M. Malvy.

Le projet de la commission des finances maintient les règles principales du projet du 9 mars 1909. La commission écarte l'institution de taxes locales distinctes et autonomes qui supprimerait en fait le contrôle de l'Etat sur l'assiette des impôts locaux, aboutirait à des situations disparâtes suivant les départements et les communes et se traduirait par des inégalités choquantes dans les cotisations individuelles.

Elle adopte le principe fondamental du projet Caillaux : centimes additionnels aux impôts d'Etat, avec faculté pour les assemblées locales d'en modifier les bases dans certaines limites, de manière à les adapter aux conditions économiques et financières de chaque département et de chaque commune.

Le projet de la commission renverse le principe de l'assiette. Dans le projet Caillaux, à défaut de décision du Conseil municipal, on appliquait aux impositions locales les règles d'assiettes de l'impôt d'Etat, avec les mêmes déductions, mais sans les exemptions, écartées par la Commission, bien que le texte du projet ne précise pas. D'après le projet de la Commission, à défaut de délibération des assemblées locales, les revenus sont imposables sans déduction ni atténuation, sauf une déduction d'office pour les traitements et salaires.

Le projet de 1909 donnait aux Conseils municipaux le pouvoir d'élargir l'assiette des impôts d'Etat ; le projet de 1910 donne

aux représentants des localités la faculté de réduire les bases élargies mises à leur disposition.

Ce changement de rédaction répond mieux à la préoccupation de ne pas rétrécir, dans des groupements restreints, la matière imposable jusqu'à la supprimer, ou à n'atteindre que quelques individus.

Au point de vue doctrinal, l'importance de ce changement est capital. Le souci d'alimenter en ressources suffisantes les budgets de groupements restreints fait renoncer la commission au principe des déductions et atténuations, c'est-à-dire à l'impôt personnel et progressif ; c'est l'aveu implicite, peut-être inconscient, de la supériorité de l'impôt réel et proportionnel dans les finances locales. Il appartient aux assemblées élues d'apprécier si la situation économique et financière du département ou de la commune autorise une diminution des bases, l'admission limitée de l'impôt personnel et dégressif.

La préoccupation de la stabilité des finances locales apparaît aussi dans une autre modification. Le projet de 1909 réservait aux Conseils municipaux la faculté de réduire les abattements ; dans le département, les règles d'assiette des impôts d'Etat s'appliquaient sans restriction, avec les mêmes déductions, sinon les mêmes exonérations. La commission estime au contraire que « dans les limites relativement restreintes des circonscriptions départementales, il est indispensable, en effet, que les impositions puissent être établies, si les circonstances l'exigeaient sur des bases aussi larges que possible ». Les autorités locales paraissent seules à même d'apprécier dans quelle mesure les exonérations peuvent être compatibles avec les nécessités budgétaires.

Les Conseils généraux obtiennent de la commission, la faculté réservée par le projet de 1909 aux Conseils municipaux, d'accorder des exonérations. Ils peuvent soit adopter les limites fixées par l'impôt d'Etat, soit appliquer à ces limites une proposition de réduction uniforme pour les quatre catégories de revenus.

Cette faculté s'étend aux exemptions prévues notamment pour

les commerçants et industriels dont le revenu ne dépasse pas 1.250 francs, et aux dégrèvements prononcés après l'établissement du rôle, comme aux déductions.

La liberté d'action des Conseils généraux est plus large que celle des Conseils municipaux ; plus le groupement est restreint, plus la base d'imposition doit être large. Les assemblées communales ne peuvent décider d'exonération que dans la limite maxima de la moitié des exonérations prévues pour les impôts d'Etat ; aucune exemption totale ne sera accordée par voie de dégrèvement. Pour les traitements et salaires, ils peuvent adopter les déductions de l'impôt d'Etat et ne peuvent les réduire de plus de 9/10^e.

Le projet de la Commission autorise les assemblées locales à adopter des exonérations comme des déductions. Il leur appartient ainsi d'écarter non seulement la règle de la proportionnalité, mais même celle de l'égalité, que la Commission d'élaboration du projet Caillaux avait voulu scrupuleusement respecter.

CHAPITRE IV

LA PROPOSITION SARI (1925)

Il suffira de mentionner en quelques lignes la proposition déposée au Sénat, le 30 mars 1925, par M. Sari, rapporteur de la Commission de l'Administration générale, départementale et communale.

Cette proposition s'inspire des travaux de la commission interministérielle instituée en 1920 en vue d'étudier la réforme des impositions locales et les ressources nouvelles susceptibles d'être mises à la disposition des départements et des communes.

M. Sari propose la création de nombreuses taxes et une répartition nouvelle des fonds communs.

Quant aux centimes, sa proposition se borne à reprendre les grandes lignes du projet Caillaux du 9 mars 1909. Elle remplace les centimes additionnels calculés sur des principaux fictifs par des centimes additionnels aux impôts cédulaires et à l'impôt général, avec faculté pour les conseils municipaux de réduire au tiers au maximum les exonérations partielles ou totales prévues pour l'impôt sur les traitements et salaires et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Quant aux bénéfices agricoles, ils seraient fixés à forfait au montant du revenu net imposable à la contribution foncière.

CHAPITRE V

LE PROJET DE LOI PIETRI-FLANDIN DU 30 MARS 1931

Le projet de loi déposé à la Chambre le 30 mars 1931, par M. Piétri, ministre du budget, et M. Flandin, ministre des finances, portant réforme des finances départementales et communales propose à la fois une réforme du système des dépenses locales, dans le sens d'un allègement des budgets départementaux et communaux, une réforme du régime des impositions locales et une réforme des budgets et des comptes.

L'exposé des motifs du projet constate tout d'abord que les collectivités locales n'ont pas eu à leur disposition comme l'Etat, pour faire face à l'augmentation des dépenses publiques depuis la guerre, deux impôts nouveaux, souples et productifs : l'impôt sur le revenu et la taxe sur le chiffre d'affaires. Leur statut fiscal demeure étroitement lié à l'impôt d'Etat, comme sous le régime centralisé du Consulat. Cette liaison n'est plus en harmonie avec la décentralisation réalisée par les lois du 10 août 1871 et du 5 avril 1884, ni avec l'importance croissante depuis une trentaine d'années du rôle administratif des assemblées et des magistrats locaux.

La suppression des anciennes contributions d'Etat « a donné à leur mode d'assiette un caractère archaïque et artificiel qu'il semble aujourd'hui difficile de maintenir ».

En instituant le régime des principaux fictifs, le Parlement s'est exclusivement préoccupé de maintenir le *statu quo* : dans les finances locales, rendement stable des centimes, tutelle administrative, répartition de la charge fiscale entre les redevables,

mais la matière imposable s'en trouve presque figée. L'Etat seul a bénéficié des résultats de la revision des évaluations des propriétés bâties de 1925 (Loi du 19 juillet 1925). Et la loi du 16 avril 1930 contient une disposition analogue pour les revisions non-bâties. L'addition des valeurs locatives des constructions nouvelles n'a que légèrement augmenté le principal fictif de l'impôt foncier bâti, fixé par l'article 26 de la loi du 8 août 1890.

Le principal fictif de la patente suit mieux les mouvements de la matière imposable, et le montant en principal fictif du droit proportionnel s'est accru avec la hausse des valeurs locatives. Le droit fixe au contraire, demeure le même et limite l'accroissement du principal fictif. L'augmentation des principaux fictifs de 1913 à 1929, a été nulle pour l'impôt foncier non bâti ; elle n'a pas dépassé 20 pour cent pour le foncier bâti, 34 pour cent pour la contribution mobilière.

Pour la patente, elle est de 185 pour cent ; elle ne correspond donc pas au coefficient de dépréciation monétaire, ni à l'accroissement des besoins des départements et des communes. Les fonds communs et les taxes de la loi du 13 août 1926 ne forment qu'une quote-part secondaire de recettes locales. Les grandes villes seules peuvent trouver un rendement intéressant dans la création de ces taxes.

C'est donc l'augmentation des centimes qui a du faire face aux déficits des budgets locaux ; ils dépassent fréquemment 1.000 et atteignent, dans certaines commune 1.500 ou 2.000. Ils ont au moins décuplé depuis la guerre. Si la faiblesse des principaux fictifs permet de supporter cette augmentation, elle est lourde pour les patentables imposés *ad valorem* sur des valeurs locatives réelles, et elle établit aux yeux des administrés une opposition, en partie artificielle, entre la gestions des finances de l'Etat et celle des localités.

Le projet Piétri-Flandin écarte les projets qui étendent aux finances départementales et communales le régime des impôts d'Etat assis sur les bénéfices et les revenus réels, déclarés obliga-

toirement, directement évalués, à taux progressif, à tendance sociale. S'ils conviennent à l'Etat, collectivité politique et sociale, dont la règle et l'action s'étendent sur un territoire considérable et sur une grande masse de citoyens, ils ne sauraient convenir au département et à la commune, groupements plus limités d'abord, mais surtout groupements d'intérêts purement matériels, organismes de gestion et non de souveraineté. Et l'on peut dire que ce sera, en fin de compte, l'une des marques essentielles de l'évolution fiscale de ces dernières années, que d'avoir opéré entre les deux régimes d'impôts directs de l'Etat et des collectivités locales, cette discrimination nécessaire : d'une part, la fiscalité personnelle, à base progressive et à tendance sociale, d'autre part, la fiscalité réelle, à la fois plus sommaire et plus stable, mieux adaptée aux exigences courantes d'une simple association d'intérêts (1).

Le système des centimes additionnels aux impôts sur les revenus ou sur le revenu se heurte, d'ailleurs à des objections d'ordre pratique et technique sérieuses, dont certaines ont été exposées par les auteurs des précédents projets.

Il serait extrêmement difficile de prétendre empêcher les représentants élus des départements et des communes, chargés de voter les budgets et de gérer les finances des localités, de prendre connaissance du montant en principal des impôts sur lesquels porteraient les centimes et, par là même, de s'assurer que les contribuables locaux participent d'une manière équitable aux charges communes. Ainsi le secret des impositions apparaîtrait vite comme incompatible avec les droits des assemblées locales représentées.

Le nouveau système d'impôts aménagé en vue de tenir compte de la situation personnelle des individus, en exonère partiellement, ou même totalement, la majeure partie. Le nombre des cotes qui était, en 1913, de près de 16 millions pour la personnelle

(1) Discours du ministre du budget, Sénat, séance du 29 mars 1931.

mobilière, était en 1929, de moins de 2 millions pour l'impôt général sur le revenu.

Dès lors, l'application pure et simple de centimes aux impôts sur les revenus conduirait à exonérer de toute contribution aux charges locales un nombre extrêmement élevé de personnes. Une telle situation rendrait difficile l'équilibre de beaucoup de budgets communaux, et provoquerait fatalement une augmentation des dépenses, par suite du déséquilibre qu'elle créerait désormais entre le nombre des contribuables et le nombre des bénéficiaires des dépenses municipales.

Le seul moyen d'éviter de tels inconvénients serait de supprimer ou de réduire, pour l'assiette de l'impôt local, les abattements pratiqués pour les impôts de l'Etat; ce serait faire revivre, d'une façon détournée, les principaux fictifs.

Les impôts sur les revenus étant assis, pour une année déterminée, sur la base des revenus réels de l'année précédente, leur rendement varie dans des proportions considérables avec l'activité économique et la marche des affaires. Les collectivités locales seraient dans la nécessité de faire varier d'une année à l'autre le nombre des centimes, faute de quoi le rendement annuel risquerait de se trouver tantôt inférieur et tantôt supérieur aux besoins de la localité.

Enfin, ce système entraînerait une double difficulté de taxation.

1° Les revenus provenant d'une commune ou d'un département sont très fréquemment imposés par l'Etat dans une commune ou dans un département différents.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est établi, pour l'ensemble des exploitations dépendant d'une même entreprise, au siège de l'entreprise; l'impôt sur les professions non commerciales est établi dans la commune où la profession est exercée, et non dans celle de la résidence unique où, en cas de résidences multiples, au lieu du principal établissement. Il serait donc indispensable de chercher à localiser, dans une certaine

mesure, les revenus et à établir des partages entre les diverses collectivités locales intéressées par une même contribution. Ce résultat ne pourrait être atteint qu'au prix de règlements arbitraires et compliqués. Parfois même, comme dans le cas des valeurs mobilières, il serait impossible de procéder autrement que par la constitution d'un fonds commun.

2° Les calculs ne pourraient pas porter, pour l'impôt d'Etat et pour l'impôt local, sur les revenus de la même année. Le budget communal et le budget départemental d'une année déterminée sont préparés et votés l'année précédente ; le premier à la session de mai, le second à la session d'août. A ce moment, seuls seraient connus les revenus servant au calcul de l'impôt d'Etat pour l'année en cours. Pour une année, les revenus et bénéfices servant de base à l'impôt d'Etat sont ceux réalisés l'année précédente. Pour l'impôt local, il faudrait se fonder sur les revenus de l'année antérieure.

Après avoir rejeté le système des centimes additionnels aux impôts d'Etat, les auteurs du projet de 1931 écartent aussi, malgré leur caractère autonome, le système des taxes élaboré par le Comité consultatif permanent de l'Administration générale, départementale et communale, présidé par M. Dausset, qui a continué à partir de 1927 les travaux de la Commission interministérielle de 1930.

Ce Comité avait présenté, en remplacement des centimes additionnels, trois taxes réelles autonomes : une taxe foncière sur les revenus nets servant de base à la contribution foncière, une taxe sur la valeur locative des locaux d'habitation, déterminée par les baux, avec des coefficients transitoires destinés à tenir compte des lois sur les baux à loyers et une taxe sur les locaux affectés à l'exercice de la profession, assise uniquement sur la valeur locative des locaux à l'exclusion de l'outillage mobile, affectée de coefficients variables suivant les différentes catégories de professions et déterminées par une Commission spéciale. L'assiette de ces taxes est trop étroite et repose sur des valeurs

locatives difficiles à établir et qui suscitent des contestations multiples entre les agents du fisc et les contribuables. L'étroitesse de l'assiette obligerait les collectivités locales à sacrifier le rendement de l'impôt, ou à recourir à des taux excessifs ; une taxe professionnelle fondée uniquement sur la valeur locative aurait pour conséquence de rompre la répartition actuelle à l'avantage des patentables des tableaux B et C. Enfin les coefficients dont seraient affectées les valeurs locatives seraient en réalité, un nouveau tarif de patente, difficile à établir et à justifier.

Les auteurs du projet se sont assignés pour objectifs : de supprimer les centimes additionnels et les principaux fictifs et les vestiges de l'impôt de répartition ; de maintenir les budgets locaux des ressources au moins équivalentes aux ressources actuelles ; d'éviter de brusques déplacements de charge fiscale entre les contribuables ; de tenir compte dans une certaine mesure de l'ensemble des facultés contributives des redevables, tout en conservant le système indiciaire et en rompant le moins possible avec les habitudes des contribuables. Ils estiment les trois grandes contributions locales : foncière, mobilière et patente, parfaitement adaptées, dans leur principe, aux besoins des collectivités et les maintiennent, modifiées, dans les dispositions illogiques ou désuètes de leur assiette.

Une taxe foncière, identique à celle du « projet Dausset », remplacera les centimes additionnels à l'impôt foncier, mais seulement après la révision des évaluations des propriétés non bâties.

La contribution mobilière conserve son rôle d'impôt destiné à atteindre l'ensemble des revenus. Elle est assise sur la valeur locative majorée d'un coefficient progressif variant avec l'importance de la valeur locative et d'un coefficient dégressif avec l'importance de la population.

La patente a soulevé des protestations, par suite du gonflement anormal du droit proportionnel, dû à la hausse des valeurs

locatives, multipliée par l'augmentation des centimes, tandis que les droits fixes demeurés au tarif de 1880, ont perdu peu à peu de leur intérêt. Les perturbations économiques ont faussé la patente dans sa texture. Cependant, elle garde le mérite d'un impôt très différencié, qui saisit les mille aspects de la matière imposable et est le plus capable de l'enserrer étroitement, tout en se limitant à des éléments purement extérieurs.

Le projet supprime le droit proportionnel sur l'habitation. (Cette réforme a été réalisée par la loi du 6 juillet 1934). Il fait du droit fixe l'élément unique d'imposition pour la masse des petits patentables du tableau A, dont il maintient la classification à laquelle ils sont habitués.

Le projet Piétri-Flandin s'écarte délibérément de la conception de la patente, impôt sur le revenu professionnel, consacrée par la loi du 15 juillet 1880. Il entend poser en principe qu'en assujettissant un contribuable à la patente, les pouvoirs publics ne chercheront plus à atteindre rigoureusement le montant du bénéfice réalisé. La patente constituera la somme ou la redevance que chacun devra payer, pour avoir le droit d'ouvrir boutique dans la commune et d'y exercer sa profession ».

Cette conception convient bien à un impôt uniquement local. Elle s'accorde en effet, d'une façon particulièrement heureuse, avec la notion qui est à la base même de toute taxation locale : « la contribution aux dépenses de la vie municipale, en contrepartie des avantages que procure au redevable la vie collective ».

Ce principe de taxation né fait que restituer à la patente son originelle raison d'être, son caractère de licence d'exercer, qui était celui de nos ancêtres, les droits de maîtrise et de jurande, et le sien sous le décret de Thermidor an III, qui tarifait les professions d'un droit fixe d'après leur classe et d'après l'importance de la population.

La patente a peu à peu évolué vers la conception d'un impôt sur le bénéfice présumé. Cette évolution s'explique par un souci de justice fiscale, à une époque où aucun autre impôt ne frap-

paie le bénéfice professionnel. A l'heure actuelle, deux impôts atteignent le commerce et l'industrie d'après l'importance des affaires et d'après le bénéfice réel. Il est naturel de laisser à l'Etat ces impôts conformes aux principes de la fiscalité moderne d'Etat et de ramener la patente, impôt local, à la conception réelle d'une autorisation donnée par la collectivité locale à ceux qui veulent se livrer à un commerce ou une industrie, moyennant contribution aux charges que l'exercice de leur profession leur imposera.

La patente ainsi conçue a l'avantage de devenir une charge fixe, impersonnelle, forfaitaire, de l'entreprise, connue d'avance du contribuable, qui demande avant tout la stabilité pour établir son prix de revient. Il peut facilement l'intégrer dans son prix de vente, et rétablir l'incidence de la patente, normalement supportée par la clientèle.

Si le droit fixe semble trop sommaire, la contribution mobilière, progressive avec l'importance des locaux d'habitation et destinée à tenir compte de l'ensemble des facultés contributives, compensera, dans le cadre local même, cette impression.

Le projet apporte d'ailleurs un double tempérament à cette conception de la patente. Il tient compte, sauf dans les communes rurales et sauf pour les professions modestes, du personnel employé. Dans les villes de plus de 5.000 habitants, il majore le droit fixe des professions des six premières classes de 5 0/0 par personne habituellement employée, pour les cinq premières, de 3 0/0, de la sixième à la dixième, et de 1 0/0 à partir de la onzième, avec un maximum de 50 0/0 du droit en principal, dans les villes de moins de 100.000 habitants et de 100 0/0 dans les villes d'une population supérieure.

D'autre part, il maintient le droit proportionnel, mais seulement pour les professions les plus importantes exercées dans les centres les plus peuplés. Il prévoit un droit proportionnel pour les patentables des trois premières classes dans les villes de moins de 10.000 habitants, des quatre premières, dans les villes de

10.001 à 30.000 âmes, des cinq premières, dans les villes de 30.001 à 100.000 âmes, et des six premières, dans les villes de plus de 100.00 habitants et à Paris.

Les charges et offices et les professions libérales sont transférées du tableau D au Tableau A. Le droit fixe, licence d'exercer, se justifie pour ces professions comme pour le commerce et l'industrie. Tenant compte du fait que, dans les carrières libérales proprement dites, « les débutants et les personnes âgées ne réalisent généralement que de faibles gains, » le projet réduit de moitié le droit fixe applicable aux trois premières années d'exercice et à partir de l'année où le redevable a atteint l'âge de 65 ans.

Remarquons cet élément de personnalité introduit dans un impôt essentiellement réel.

Le projet rehausse sensiblement les tarifs des droits fixe et proportionnel. Ce rehaussement s'impose : pour assurer l'équilibre du nouveau système d'impositions locales et éviter l'application de taux de centimes nominalemeut excessifs; pour rétablir entre le droit fixe et le droit proportionnel afférent à chaque profession un rapport équitable, comparable à celui qui avait été prévu par le législateur de 1880 et qu'a rompu la dévalorisation du franc : le droit fixe continue à être exprimé par le même chiffre qu'en 1880, tandis que le droit proportionnel s'est progressivement adapté à la nouvelle valeur de la monnaie, par suite de l'élévation corrélative des loyers.

Pour affirmer la prédominance du droit fixe dans le nouvel aménagement de la patente, le droit proportionnel, limité aux professions importantes dans les centres les plus peuplés, n'est multiplié que par le coefficient 2, tandis que le droit fixe est multiplié par des coefficients variables selon les classes de professions et les catégories de population.

L'article 46 stipule que, seuls les établissements industriels du tableau C seront évalués d'après tous leurs moyens de production. Les petites entreprises industrielles du tableau A ne sup-

porteront donc plus le droit proportionnel sur l'outillage et la force motrice.

Les auteurs du projet estiment satisfaisante dans l'ensemble la méthode de tarification appliquée aux professions des tableaux B et C, qui tient compte des éléments de production et proportionne assez exactement les droits au degré d'activité et d'importance de chaque établissement. Ils maintiennent les bases des taxes déterminées et des taxes variables et se bornent à rehausser le montant des anciens droits par l'application du coefficient 20 de manière à obtenir un tarif normal dont l'ordre de grandeur soit comparable à celui qui est assigné aux patentes du tableau A.

Pour les professions dont le droit fixe est calculé ad valorem, d'après les éléments de base appréciés en francs (fournisseurs, concessionnaires, etc.), la revalorisation du droit fixe est déjà effectuée pour la partie correspondant à la dépréciation monétaire. Par suite, la majoration est réduite du coefficient 20 au coefficient 4.

Le droit proportionnel, pour la généralité des professions du tableau B, est porté du 10^e au tiers.

Pour les grands magasins, l'aménagement en tranches de valeurs locatives est modifié, et le taux fixé du cinquième au tiers, afin de mettre en harmonie le tarif de la loi de 1905 avec les cours actuels des loyers, et de réduire une progressivité devenue souvent écrasante.

Pour les professions du tableau C, le taux du droit proportionnel est rehaussé en moyenne par l'application du coefficient 4.

L'assiette et l'instruction des réclamations concernant la taxe foncière, la contribution mobilière et la patente sont confiées au contrôleur des contributions directes, assisté d'une « commission municipale de taxation, qui remplace la Commission des répartiteurs, et comprend le maire ou l'adjoint délégué, président, deux membres du conseil municipal, quatre contribuables de la

commune désignés chaque année par le sous-préfet, dont deux assujettis à la taxe foncière, un à la contribution mobilière, et un à la patente.

Dans le système du projet Piétri-Flandin, les taxes locales sont autonomes, indépendantes à la fois dans leur assiette et dans leur taux, des anciennes contributions et des impôts cédulaires et général. Il n'y a donc plus ni principaux fictifs ou réels, ni centimes.

Toutefois, la mise en application de la taxe foncière est ajournée jusqu'à l'achèvement de la révision des évaluations des propriétés non bâties et les centimes additionnels continuent à titre transitoire d'être calculés sur les principaux fictifs de la contribution foncière.

Quant à la patente, le nouveau régime ne diffère guère de celui des centimes appliqués à un principal fictif, déterminé d'après les bases et les droits fixe et proportionnel du tarif de patentes modifié. Mais ce principal, non perçu, suit les fluctuations de la matière imposable, et, par le nouvel aménagement des tarifs, est désormais adapté à la hausse des loyers et à la dépréciation monétaire.

Le projet proclame l'interdépendance des trois taxes plus étroite encore que celle des centimes locaux des anciennes contributions. « Les trois grandes taxes locales forment un ensemble homogène. Il convient donc d'établir entre leurs taux la liaison nécessaire pour que les différentes catégories de contribuables soient équitablement traitées et qu'aucune d'elles ne puisse être abusivement ménagée au détriment des autres ».

Le projet établit, en conséquence, des « taxes de concordance » entre les trois taxes. D'après les résultats d'expériences faites, à chaque centime additionnel sur l'impôt foncier, il fait correspondre un taux de 0,01 0/0 pour la contribution mobilière et un taux de 0,10 0/0 pour la patente. Ainsi à 100 centimes communaux sur la contribution foncière correspondront le taux de 1 0 0

pour la contribution mobilière et le taux de 10 0/0 pour la patente.

La notion de « valeur du centime départemental ou communal » disparaît avec les centimes, mais le projet lui substitue la notion de « tantième départemental ou communal ». Le tantième est la somme que le Conseil général, ou le Conseil municipal, obtiendra en votant un centime sur l'impôt foncier et les taux correspondants pour la contribution mobilière (0,01 0/0) et pour la patente (0,10 0/0).

Pour équilibrer son budget, une commune votera les taux nécessaires pour que, multiplié par le tantième, ils lui procurent la somme dont elle a besoin.

Ces taux seront majorés pour fournir des ressources au budget départemental. Les majorations seront uniformes pour toutes les communes du même département.

Les assemblées locales pourront voter sans autorisation des impositions ne dépassant pas le maximum de : 500 centimes pour la contribution foncière, 5 0/0 pour la contribution mobilière et 50 0/0 pour la contribution des patentes.

CONCLUSION

Si l'on fait le point des projets de réforme de la contribution des patentes, on constate que le principe d'une imposition locale des professions est unanimement admis. Tous les systèmes d'aménagement des ressources des départements et des communes consacrent la trilogie des éléments qui doivent former la matière imposable fondamentale dans les budgets des collectivités secondaires : les immeubles, l'habitation, les professions.

Cet accord de principe acquis, l'unanimité paraît faite aussi sur la condamnation du système actuel des principaux fictifs. Pour les auteurs des lois du 8 août 1890, du 29 mars 1914 et du 31 juillet 1917, ce n'était qu'un expédient provisoire destiné à ajourner la réforme des impositions locales, pour ne pas entraver la réforme des impôts d'Etat. Au point de vue de la méthode, il est artificiel de greffer des centimes additionnels à des contributions disparues, ou à un impôt foncier dont le caractère a été profondément altéré. Les anciens contingents conservent une immutabilité que n'ébranlent guère les apports des matières imposables nouvelles. Ils n'apportent aux budgets locaux qu'un élément dépourvu d'élasticité, indifférent à l'augmentation considérable de leurs besoins, comme à la dépréciation de la monnaie.

Le principal fictif de la patente se sépare cependant de ceux des autres impôts par une plus grande mobilité.

Principal de quotité, il suit l'augmentation de la matière imposable et offre aux collectivités locales des ressources plus élastiques.

Il est incontestable que les auteurs des projets de réforme ont eu principalement en vue la suppression des principaux fictifs de la contribution foncière : c'est sur elle surtout qu'ils insis-

tent, notamment l'exposé des motifs de la proposition Sari. Nous ne partageons pas sur ce point l'opinion de M. E. Arnoux, qui dans une note à la Commission de 1909, décrivait ironiquement le recensement des patentables sous le régime des principaux fictifs. La matière imposable ne participe pas de la fictivité du principal, comme pour les anciens contingents de répartition : le principal de la patente s'est grossi de la hausse des valeurs locatives, dans la mesure où les lois d'exception sur les loyers ne l'ont pas limitée. C'est même l'explication essentielle des attaques dirigées contre la patente par les redevables. La hausse des loyers, corollaire de la dépréciation monétaire, a artificiellement alourdi le poids de la patente et réduit la part proportionnelle des propriétaires et des locataires des locaux d'habitation dans l'ensemble des charges locales. La suppression récente du droit proportionnel de patente sur l'habitation a éliminé le principal grief des contribuables contre la patente.

La méthode du principal fictif, même en matière de patente, manque cependant d'élasticité par suite de l'immutabilité du tarif du droit fixe, inchangé depuis 1880.

En outre, cette immutabilité a eu pour effet de rompre l'équilibre entre le droit fixe et le droit proportionnel et l'égalité entre les patentables.

Pour donner aux principaux fictifs l'élasticité, et rétablir l'égalité entre les patentables et les autres contribuables, ne suffirait-il pas de les réévaluer ? La solution a été suggérée dans un discours de M. Linyer, au Sénat (1). MM. Piétri et Flandin condamnent cette solution, qu'ils qualifient de véritable artifice de calcul. Elle ne ferait disparaître ni les principaux fictifs, ni les centimes additionnels, et elle romprait brusquement l'harmonie entre les trois contributions, modifiant la répartition de la charge fiscale entre les redevables des trois catégories.

Au lieu de condamner en bloc la réévaluation des principaux

(1) Sénat, séance du 25 novembre 1930.

fictifs, il semble qu'il y ait lieu de distinguer entre ceux de l'impôt foncier et de la contribution mobilière et ceux des patentes.

Dans le produit qui constitue le principal fictif, un des facteurs suit les fluctuations de la matière imposable (dans la mesure où le font les indices, — mais c'est là une toute autre question), l'autre, le droit fixe, est inchangé : en le réévaluant, on redonne au principal fictif l'élasticité. N'est-ce pas une simple réévaluation du principal fictif que propose justement le projet Piétri-Flandin ? Le rehaussement des droits du tarif en vigueur, appliqué aux signes extérieurs légaux, ne paraît pas être autre chose. Le changement de terminologie, qui remplace centièmes par taxes et tantièmes, n'empêche pas qu'au fond, on garde les deux éléments du principal actuel : les indices, et les tarifs, simplement rehaussés.

Cette observation prouve que le principal fictif de la patente ne mérite peut-être pas d'être compris dans la condamnation générale, parce qu'il n'a pas le même degré de « fictivité » que les autres. Elle fait apparaître, en outre, la fragilité de l'objection adressée au régime des centimes additionnels d'être une survivance surannée, archaïque, sous un régime décentralisé, de la centralisation consulaire et impériale. L'objection était sérieuse lorsque les centimes locaux se rattachaient à des principaux réels. L'Etat ne pouvait toucher à ces impôts sans troubler l'équilibre des budgets locaux. C'est pour cette raison qu'il a imaginé le système des principaux fictifs : ce système a rompu le lien, d'abord pour l'impôt foncier modifié, puis pour les autres contributions radicalement supprimées. Les centimes locaux, désormais, ne sont plus soumis aux répercussions des modifications dans l'aménagement des impôts de l'Etat. Ils sont autonomes tout autant que les tantièmes du projet Piétri-Flandin, et c'est pourquoi, tout en condamnant les principaux fictifs, tout en proclamant leurs préférences pour des taxes autonomes, les auteurs de ce projet ont pu sans contradiction aménager, en matière de patente, un système qui s'analyse en fait dans le maintien de

principaux fictifs.

L'autonomie des impositions locales ne peut guère s'entendre d'une indépendance absolue, qui laisserait les assemblées départementales et communales maîtresses de créer des impôts à leur fantaisie, de choisir les matières imposables, d'arrêter les modalités d'assiette et de tarifs par des délibérations définitives. La loi du 13 août 1926 n'est pas allée jusque-là. L'autonomie consiste à pouvoir choisir parmi des catégories de recettes mises à la disposition des collectivités par la loi qui impose certaines conditions d'assiette ou certaines limites de taux.

Cette autonomie relative ne doit pas être confondue avec l'indépendance des recettes locales et des recettes d'Etat. La loi du 13 août 1926 offre aux départements et aux communes, dans des conditions analogues, des taxes additionnelles à des impositions d'Etat et des taxes indépendantes. C'est une autre question de savoir s'il convient de lier la fiscalité locale à la fiscalité d'Etat, ou de leur attribuer des recettes distinctes. Cette question domine le problème des impositions locales dans son ensemble, et se pose à la fois pour la patente et les autres impôts. C'est pourquoi nous avons exposé les projets de réforme même sur les points qui débordent le cadre de la patente.

Deux systèmes paraissent à première vue s'affronter : créer des taxes locales — notamment une taxe sur les professions — indépendantes des impôts d'Etat ; — ou établir des centimes additionnels aux impôts d'Etat.

L'opposition n'est peut-être pas en fait aussi tranchée. Les catégories de matière imposable ne sont pas illimitées ; si on élimine les taxes diverses sur des éléments restreints, il n'en est que trois fondamentales qui, par leur ampleur, puissent fournir des ressources suffisantes aux départements et aux communes : les immeubles, les locaux d'habitation, les professions. Or, pour la même raison, ces éléments sont en même temps ceux que l'Etat tient à atteindre. Dans un régime où les dépenses publiques vont en s'accroissant constamment et trouvent avec peine leur contre-

partie en recettes, les collectivités secondaires sont appelées à se rencontrer fatalement avec l'Etat sur le même terrain fiscal. Or les procédés d'aménagement d'un impôt sur une matière imposable donnée sont eux-mêmes limités. Il semble naturel que les assemblées locales calquent leurs impositions sur celles de l'Etat ou même les greffent sur elles purement et simplement, sous forme de centimes additionnels, gardant seulement la faculté d'arrêter le nombre de centimes dans la limite d'un maximum.

Cette méthode simplifie la tâche des autorités départementales et municipales, les agents de l'Etat recensent la matière imposable, asseoient et recouvrent l'impôt pour les collectivités en même temps que l'Etat. L'aménagement des recettes locales est uniforme sur tout le territoire; il n'est pas livré aux fantaisies, à l'esprit de classe, des assemblées élues.

Il est caractéristique cependant qu'aucun des projets de réforme des impositions locales ne consacre le système des centimes additionnels aux impôts d'Etat. Le système présente certains inconvénients sérieux : il établit un régime uniforme pour tous les départements et toutes les communes dont les besoins peuvent être très divers. Son défaut de souplesse se manifeste à un autre point de vue : le Parlement ne peut modifier l'assiette ou le tarif des impôts d'Etat sans bouleverser l'équilibre des budgets locaux. Cet obstacle l'oblige à ajourner les réformes fiscales ou, s'il veut aboutir, à instituer un régime, dit provisoire, de principaux fictifs. Il importe, enfin, dans un régime de représentation électorale, que les citoyens puissent distinguer les responsabilités de leurs élus dans l'augmentation des charges fiscales.

A ces objections, d'une portée générale, s'en ajoutent d'autres, dans le système d'impôts d'Etat établis par la loi du 15 juillet 1917. Ces lois ont abandonné les principes de la réalité, des signes extérieurs, de la proportionnalité, qui caractérisaient les vieilles contributions et leur ont substitué des impôts personnels, assis sur les revenus déclarés, évalués dans leur réalité,

affectés de taux progressifs. Or des raisons sérieuses commandent une différenciation des impositions locales et des impôts d'Etat dans leur nouvel aménagement.

M. Caillaux soulignait avec force raisons : les circonscriptions secondaires sont des groupements d'intérêts et des groupements restreints; c'est l'impôt réel qui leur convient, l'impôt personnel doit être laissé à l'Etat. Quant à la progressivité, elle se justifie comme correctif à l'improportionnalité des contributions indirectes, et l'argument ne porte pas pour les collectivités locales.

D'autre part, les exonérations et abattements à la base, aspects de la personnalité et de la dégressivité, auraient pour conséquence dans des groupements restreints de rétrécir la matière imposable ou même de la supprimer.

Le projet Caillaux de 1909 conserve cependant dans la fiscalité locale des vestiges de l'impôt personnel et progressif, puisqu'il n'autorise les communes qu'à réduire, non à supprimer des abattements. Il l'atténue pourtant notablement, en supprimant les exemptions totales.

Le projet de la Commission des finances marque plus nettement le principe de la réalité : à défaut de décision du Conseil général ou du Conseil municipal, l'impôt local est assis sur le revenu sans déduction ni abattements. Il est alors strictement réel et proportionnel.

Lorsque joue la différenciation des principaux, on retombe, en dernière analyse, sous un régime de principaux fictifs, qu'on prétend condamner.

C'est aussi, bien qu'il s'en défende, au maintien d'un principal fictif réévalué qu'aboutit, en dépit de la terminologie, le projet Piétri-Flandn. Le système qu'il consacre diffère cependant profondément de celui du projet Caillaux de 1909, du projet de 1910 et de la proposition Sari. Il maintient purement et simplement, un peu rajeunie, la patente sous sa physionomie séculaire d'impôt réel indiciaire, forfaitaire, par suite de la prédominance donnée au droit fixe.

Les projets précédents, s'ils permettent aux assemblées pour des raisons budgétaires plutôt que de principe, d'atténuer la personnalité et la progressivité, maintiennent au contraire la règle nouvelle de l'imposition sur le revenu réel. Le rendement est plus élastique que celui de la patente, impôt indiciaire : il augmente en temps de prospérité générale, mais décroît dans les périodes de crise. La justice fiscale paraît mieux assurée ; l'impôt ne frappe pas à l'aveugle, d'après les indices extérieurs ; la charge se module sur le bénéfice. Toutefois c'est le revenu de la pénultième année qui sert de base au principal départemental.

A un autre point de vue, les projets Caillaux, Malvy et Sari réalisent mieux le principe de l'égalité fiscale : à la patente, ils substituent des taxes sur les revenus des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles, des bénéfices des professions non commerciales, des traitements, des salaires et des pensions, supprimant ainsi les exemptions dont bénéficiaient à la patente agriculteurs, fonctionnaires, employés, ouvriers, professions libérales. Il compense ainsi les abattements et procure même aux départements et aux communes des ressources nouvelles, par une répartition plus juste des charges fiscales.

Le projet Piétri-Flandin ne se propose pas de réaliser par des principes nouveaux plus de justice fiscale. Il se borne modestement à un aménagement plus normal de la patente, qu'il s'efforce d'adapter aux circonstances exceptionnelles qui ont suivi la guerre et rompu l'équilibre. Il ressuscite la conception ancienne de la patente, brevet d'exercer, conception intéressante au point de vue doctrinal, qui oppose la fiscalité locale réelle à la fiscalité d'Etat personnelle. Cette conception a cependant quelque chose de suranné, comme les licences imposées au commerce des boissons : il semble illogique de faire payer une taxe représentant le droit d'exercer, sous un régime de liberté des professions. Dans le domaine local, une taxe sur le revenu professionnel est à sa place, même si l'on admet que l'impôt local se rapproche d'une rémunération des services rendus, plutôt que d'une réparti-

tion des charges publiques. Il n'est pas douteux que les travaux effectués par la municipalité, le développement d'une ville qui accroît ses charges, n'influent sur le montant des bénéfices du commerce et de l'industrie. Un impôt local sur ces bénéfices se justifie par les mêmes arguments qu'un impôt sur le revenu des propriétés. La patente, dans sa conception évoluée, fait pendant dans la commune et dans le département, à la taxe foncière établie par le projet Piétri-Flandin.

La conception de la patente, licence d'exercer, ne répond pas non plus aux préoccupations pressantes à l'heure actuelle, d'assurer aux budgets locaux des ressources nouvelles. Le caractère forfaitaire d'une licence lui refuse toute élasticité. Le maintien du droit proportionnel à un taux rehaussé pour certaines professions du tableau A et pour l'ensemble des professions des tableaux B et C n'explique pas le souci de ne pas dégrèver les patentables les plus importants. Disons aussi : de ne pas réduire le produit des droits de patente. Son maintien est peu conforme à la logique de la conception de la licence d'exercer : les auteurs du projet dégagent des lois qui ont institué le droit proportionnel l'évolution de la patente vers l'impôt sur le revenu professionnel.

Le défaut d'élasticité, l'insuffisante justice fiscale sont aussi des griefs qui s'adressent à la patente sous la conception actuelle. En dépit des efforts constants du législateur, la patente, en raison de son caractère indiciaire, n'a pu suivre que d'assez loin l'évolution économique, technique et juridique du XIX^e siècle et du XX^e siècle.

Son histoire dessine sans doute une certaine évolution qui tend à distinguer les artisans, le commerce et l'industrie moyens, le haut négoce et la grande industrie. Mais se refusant à connaître le bénéfice réel des entreprises, préférant la commodité du contribuable, l'objectivité des signes extérieurs, à tout soupçons d'inquisition ou d'arbitraire, la patente est condamnée à n'atteindre que ce qui se voit, à négliger toute l'activité professionnelle qui ne s'exprime pas dans les signes extérieurs prévus par la loi. Pour

adapter la patente à l'évolution économique, il ne faudrait pas moins qu'une intervention incessante du législateur. Ce n'est pas son rôle de modifier à tout instant une institution d'essence rigide. Les lois sur les patentes n'ont pourtant pas manqué depuis la Révolution. Le signe le plus manifeste de l'insuffisance de cette procédure est que la patente, sous un régime économique de société par actions, de concentration, d'intégration, de filiales, d'enchevêtrement d'intérêts, conserve encore la physionomie vieillotte d'un impôt individuel. Les sociétés de personnes n'acquittent pas même un droit fixe entier en sus. Les sociétés de capitaux les plus puissantes ne sont pas, à raison de leur forme juridique, qui leur procure une puissance incomparable, cotisées d'un centime de plus que l'exploitant individuel. Elles avaient même sur lui, jusqu'à une époque toute récente, l'avantage de ne point supporter le droit proportionnel sur l'habitation.

L'impôt sur le revenu réel au contraire est souple; il se modèle sur la matière imposable, la suit dans ses fluctuations : la justice et l'élasticité sont ainsi mieux assurées. La tranquillité du contribuable, le souci d'éviter tout arbitraire, étaient des considérations des plus respectables. Mais depuis que fonctionnent à peu près normalement des impôts assis sur le bénéfice réel, d'après des déclarations obligatoires et contrôlées, comment concevoir que subsiste, à côté, établi par les mêmes agents, un impôt qui ignore ce que le contrôleur connaît par la déclaration des intéressés ?

Vu : Le Doyen

E. ALLIX.

Vu : Le Président de la thèse

GASTON JEZE.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur

de l'Académie de Paris

S. CHARLETY.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX, « Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française », 6^e édit. 1931.

— « Le Projet de réforme des impositions locales » (*Revue d'Economie politique*, 1909.)

— « La Réforme des impôts locaux », (*Revue Politique et Parlementaire*, décembre 1920).

ASSÉMAT, « La crise des finances départementales et communales. Essai sur la réforme des impositions locales ». (1930.)

BOCQUET, « La Réforme des impositions locales » (1920).

BONNARD, « Les Finances locales et la Réforme des impôts locaux (*Revue de Science et de Législation financières*, (1921).

BRASSAUD, « La Réforme des finances locales », thèse, Paris, (1924).

FÉLIX, « La Réforme des impositions locales (1935).

GIRAULT, « Manuel de Législation financière », II^e Partie (1925).

JÈZE, « Cours élémentaire de Science des finances et de Législation financière française ». Année 1934-1935.

LAINVILLE, « A propos de la réforme des impositions locales. Les centimes additionnels ».

LECARPENTIER, « Le problème des finances locales en France », (1932).

LORAND, « La Loi du 13 août 1926 et les ressources d'impôts des budgets locaux », thèse Paris (1930).

MARION, « Histoire financière de la France de 1715 à 1914 », 6 volumes.

REGNAULT, « Le Projet d'impôt sur le revenu et les finances communales », thèse Paris (1913).

TERQUEM, « Rapports aux Congrès de l'Association des Maires de France ».

TROTABAS, « Précis de Science et Législation financières », 3^e édit. (1933).

TRUCHY, « Le système des impôts directs d'Etat en France, (*Revue d'Economie Politique*), 1901.

Projet Caillaux du 12 avril 1900, (*Journal Officiel*, Chambre, 1900. Annexe n° 1634).

URTIN, « La législation des patentes » (1934).

Projet Caillaux du 3 mars 1909 et Procès-verbal de la Commission extraparlamentaire de réforme des impositions locales, (*J. O.*, Chambre, 1909. Annexe n° 2351).

Rapport présenté par M. Malvy, le 17 mars 1910, au nom de la Commission de législation fiscale, (*J. O.*, Chambre, 1910. Annexe n° 3223).

Rapport présenté par M. Lunel à la 2^e Sous-Commission de la Commission interministérielle constituée le 7 juin 1920.

Rapport présenté par M. Reboul, le 23 novembre 1920 et le 2 mars 1921, à la 3^e Sous-Commission de la même Commission interministérielle.

Rapport présenté par M. Niveaux, dans la 2^e séance du 8 juillet 1922, au nom de la Commission de l'Administration générale, départementale et communale, sur divers projets tendant à fixer les conditions dans lesquelles les conseils municipaux peuvent établir certaines taxes, (*J. O.*, Chambre, 1922. Annexe n° 4775).

Proposition déposée le 30 mars 1925 par M. Emile Sari tendant à la réforme des finances des départements et des communes, (*J. O.*, Sénat, 1925. Annexe n° 203).

Projet Pietri-P.-E. Flandin, déposé dans la 2^e séance du 30 mars 1931, portant réforme des finances départementales et communales, (*J. O.*, Chambre, 1931. Annexe n° 4914).

Projet de loi portant Réforme des finances départementales et communales. (*L'Economiste français*, 13 et 20 juin 1931).

APPENDICE

Au cours de l'impression de cet ouvrage, plusieurs décrets, pris par le Gouvernement, en vertu de l'autorisation qu'il avait obtenue de la loi du 8 Juin 1935, le 30 Octobre 1935 et publiés au « Journal Officiel » du 31 Octobre, ont apporté un certain nombre de modifications au statut légal de la contribution des patentes.

Il convient, avant de les analyser, de souligner que ces textes laissent subsister dans ses grandes lignes l'aménagement de cette contribution tel qu'il résulte de la loi organique du 15 Juillet 1880 et du Code général des contributions directes du 27 Décembre 1934.

I. — Décret relatif à la fixation des centimes sur les contributions foncières, mobilières et des patentes.

Les conseils généraux et municipaux peuvent, sans autorisation spéciale, voter des centimes additionnels dans la limite de maxima qui, d'après la législation existante, étaient fixés chaque année par la loi des contributions directes.

Ce décret donne à ces maxima un caractère permanent. Il maintient les chiffres fixés chaque année depuis 1927.

Il modifie, toutefois, la quotité des centimes additionnels ordinaires sans affectation spéciale que les conseils généraux sont autorisés à établir : il abaisse de 25 à 15 le maximum des centimes sur les contributions foncières et mobilières, et élève de 8 à 18 le maximum des centimes portant sur les contributions foncières, mobilières et des patentes. Cette modification se rattache aux ressources prises pour combler la diminution des ressources départementales résultant de la suppression du droit proportionnel de patente sur l'habitation.

II. — Décret tendant à réparer la perte de recettes résultant de la suppression du droit proportionnel de patente sur les locaux d'habitation.

La loi du 6 Juillet 1934, qui réalisait cette suppression, s'était bornée à décider que la perte en résultant devrait être comblée par des ressources nouvelles appropriées. Pendant l'exercice 1935, le Trésor a comblé le déficit creusé de ce fait dans la trésorerie des collectivités locales par des avances, que le décret laisse à la charge définitive de l'Etat pour cet exercice.

Le décret modifie tout d'abord légèrement l'aménagement du droit proportionnel qui frappe les professions libérales transférées par le décret du

30 Novembre 1934 du tableau D au tableau B (1) à fin d'éviter une exonération excessive au bénéfice de ces professions, cotisées jusqu'en 1934 exclusivement au droit proportionnel. Il porte au 5^e le taux du droit proportionnel sur la fraction de valeur locative de l'ensemble de l'établissement supérieure à 6.000 francs (Paris), 4.500 francs (communes de plus de 100.000 habitants) ou 3.600 francs (autres communes).

Aux termes de l'article 2 du décret du 30 Octobre 1935 « pour chaque département et chaque commune, l'Administration des contributions directes calcule, d'après les données des rôles primitifs de l'année 1934, la perte nette de principal fictif causée par la suppression du droit proportionnel sur les locaux d'habitation, compte tenu de la réforme des droits de patente applicables aux professions libérales. »

« Le montant de la diminution des ressources départementales et communales est constaté en appliquant à la perte nette de principal fictif ainsi déterminée le nombre de centimes additionnels portant sur la contribution des patentes compris dans les rôles de 1934. »

Pour combler cette diminution de recettes, le gouvernement a prévu trois procédés.

1^o Elévation réalisée par le précédent décret de 8 à 18 du nombre des centimes ordinaires sans affectation spéciale que les conseils généraux sont autorisés à voter sans autorisation sur les contributions foncières mobilières et des patentes.

2^o Dans chaque département les principaux fictifs « sont majorés dans la proportion nécessaire pour ramener au chiffre compris dans les rôles primitifs de 1934 le montant des impositions départementales supposées, établies pour la même année, en tenant compte de la perte nette de principal fictif déterminé comme il est dit au premier alinéa de l'article 2, ainsi que des dispositions de l'art. 1^{er} du décret du 30 Octobre 1935 fixant les nombres maxima de centimes additionnels que les conseils généraux et les conseils municipaux peuvent voter sans autorisation spéciale. » (Article).

3^o Il peut arriver que dans une commune l'application des centimes additionnels au principal fictif majoré ne comble pas la diminution constatée des recettes. Le reliquat de l'insuffisance, arrondi à la centaine de francs inférieure, est prélevé chaque année sur le fonds commun de l'impôt sur le chiffre d'affaires, alimenté par trois catégories de ressources créées par le décret.

(1) Le décret du 30 Octobre 1935 maintient dans l'énumération de ces professions les référendaires au sceau, supprimés par un autre décret de même date.

- a) Majoration de 20 francs sur les permis de chasse départementaux;
- b) Taxe sur les distributeurs d'essence, de 50 francs pour les appareils installés à poste fixe, et de 25 francs pour tous les autres appareils;
- c) 20 % du montant de l'impôt perçu à l'occasion de la délivrance ou du renouvellement de la carte d'identité des étrangers (1).

III. — Décret réalisant diverses simplifications en matière de contributions directes.

Le décret portant cet intitulé a seulement pour objet d'autoriser le transfert d'office des droits de patente par le directeur des contributions directes, du cédant au nom du cessionnaire, même en cas de cession de fonds de commerce antérieure au 1^{er} Janvier, lorsque le cédant figure encore au rôle primitif.

Cette réforme évite à l'Etat, qui verse aux collectivités locales, le produit des rôles, de supporter la charge du dégrèvement d'office du cédant.

IV. — Décret relatif à la simplification de la procédure d'approbation des arrêtés d'assimilation en matière de patente.

Ce décret confie au gouvernement le soin de sanctionner, par décret, les tableaux additionnels au tarif de patente, contenant la nomenclature des professions classées depuis trois ans au moins par voie d'assimilation.

D'après la législation antérieure, les tableaux additionnels devaient être soumis à l'approbation du législateur. On a vu que, depuis de nombreuses années, aucune loi n'avait sanctionné les arrêtés d'assimilation renouvelés en fait tous les trois ans.

L'approbation par décret est une simplification de procédure pratiquement opportune.

V. — Décret relatif au lieu d'imposition des droits de patente dus par les entrepreneurs de travaux publics.

Selon un principe général en matière de patente, les droits spéciaux dus par les entrepreneurs de travaux publics et par les fournisseurs aux administrations publiques étaient perçus dans la commune où est installé l'établissement commercial de l'adjudicataire.

Cette situation était peu équitable. Les communes qui engageaient des dépenses d'intérêt général ne trouvaient pas une compensation à leur effort

(1) Au lieu de cette ressource, prévue par l'art. 7 du décret, le rapport qui le précède mentionne l'abandon par l'Etat de la moitié des sommes versées par les départements, communes et établissements publics à titre de contribution aux frais de garderie et d'administration de leurs forêts soumises au régime forestier.

ment fiscal institué pour compenser la suppression du droit proportionnel financier dans la perception des droits de patente, perçus par la commune de l'établissement, et non par celle où ont lieu les travaux. A l'égard des contribuables, le jeu normal de la concurrence se trouvait faussé par l'inégalité des charges fiscales résultant de la variation du centime de la patente suivant les communes où étaient établis les divers soumissionnaires.

Un décret du 30 Octobre 1935, dérogeant au principe de l'imposition des droits de patente à l'établissement, décide que les droits spéciaux sont dus dans la commune où se trouve l'établissement (1) auquel sont destinés les travaux ou fournitures. Si le marché porte sur des travaux ou fournitures à effectuer dans plusieurs communes, l'administration qui l'a passé communique chaque année à l'Administration des contributions directes le montant par commune des travaux ou fournitures effectués au cours de l'année précédente.

Pour des raisons analogues, le décret décide que, pour diverses professions, tarifées d'après le montant d'une adjudication ou d'un marché (notamment : adjudicataires, concessionnaires ou fermiers de droits à percevoir), la taxe variable est due dans la commune où les marchés sont passés ou doivent être exécutés.

APPRECIATION DES DECRETS DU 30 OCTOBRE 1935

CONCERNANT LES PATENTES.

Le décret (N° 2) résout la question, laissée en suspens par la loi du 6 Juillet 1934, de l'établissement des ressources nécessaires en vue de combler la diminution de recettes résultant de la suppression du droit proportionnel sur l'habitation.

L'aménagement nouveau du régime des professions libérales est, dans son ensemble, équitable.

« La part la plus importante du déficit creusé dans les budgets départementaux et communaux, par la loi de 1934, poursuit le Rapport du Président de la République, sera comblée par un aménagement, tant du nombre que de la valeur des centimes additionnels aux trois contributions, patente, foncière et mobilière. Cet aménagement a été calculé de telle sorte qu'un effort plus grand soit fourni par les contribuables patentés, dont le plus grand nombre ont bénéficié de la suppression du droit proportionnel sur les locaux d'habitation. »

Le passage du rapport laisserait entendre que les redevables de l'impôt foncier et de la contribution mobilière supporteront une part de l'aménage-

(1) Le mot établissement n'est pas pris ici, bien entendu dans son sens fiscal. Il signifie la collectivité publique au compte de laquelle sont effectués des travaux ou les fournitures.

de patente sur l'habitation. Une partie de la charge de patentes passerait ainsi sur la tête des propriétaires d'immeubles et des occupants de locaux d'habitation.

Cette affirmation paraît erronée : un autre décret réduit, en effet, de 25 à 15 le maximum des centimes départementaux ordinaires sans affectation spéciale sur le foncier et la mobilière. L'augmentation de 8 à 18 du maximum des centimes sur les trois contributions ne fait que compenser pour les centimes fonciers et mobiliers, la diminution du maximum des centimes sur les contributions foncière et mobilière. Seul le maximum des centimes sur la patente est augmenté de 10.

De plus, les conseils généraux ne peuvent recourir aux centimes de toute nature sur les trois contributions qu'après avoir fait emploi des dix centimes (1) portant sur les contributions foncières et mobilière. Les conseils généraux devaient donc, d'après la législation antérieure employer 25 centimes sur le foncier et la mobilière avant de frapper la patente. Le maximum étant abaissé à 15, dès qu'ils auront atteint ce chiffre, ils pourront voter des centimes sur les trois contributions. La patente sera plus rapidement atteinte; le foncier et la mobilière seront affectés au total, des mêmes centimes maxima qu'auparavant (15 + 18 au lieu de 25 + 8), tandis que la patente portera 8 centimes en plus.

D'autre part, les principaux fictifs foncier et mobilier ne sont pas modifiés, tandis que celui de la patente est majoré.

Ce sont donc en définitive, les patentables seuls qui supporteront la charge de la suppression du droit proportionnel sur l'habitation. Cette solution paraît équitable en elle-même, si l'on néglige la considération de l'accroissement constant du principal fictif de la patente depuis la guerre, en chiffres absolus et par comparaison avec l'immutabilité relative des principaux fonciers et mobilier.

Le décret du 30 Octobre 1935 fait enfin supporter une part du déficit créé dans les budgets communaux par la suppression du droit sur l'habitation aux titulaires de permis de chasse départementaux sous forme d'une légère majoration du droit de timbre, et aux propriétaires de distributeurs d'essence frappés d'une taxe.

Malgré les simplifications de détail apportées par les décrets du 30 Octobre 1935 au régime de la patente, on peut regretter que le décret ci-dessus analysé introduise de nouvelles complications : calcul du principal fictif majoré; alimentation et répartition du fonds commun du chiffre d'affaires.

Le problème de la réforme de la patente reste donc entier.

(1) Le maximum est de 15 : c'est ce chiffre, et non 10, qu'il faut lire.

TABLE DES MATIERES

	Pages
Introduction	3

PREMIERE PARTIE

Exposé critique du régime actuel de la patente.....	11
---	----

CHAPITRE I^{er}

La patente, impôt sur les professions.....	11
<i>Section I.</i> — Le principe d'imposition à la patente.....	11
§ 1. Son caractère général.....	11
§ 2. Importance des exemptions.....	12
<i>Section II.</i> — Le principe de la patente au point de vue de la justice de l'impôt.....	14
§ 1. La patente impôt d'Etat (1791-1917) ..	14
§ 2. Justification de la patente, impôt local	15
§ 3. La patente représente une proportion croissante des charges locales.....	17
§ 4. Les inégalités entre les patentables....	19
§ 5. Exemptions et évolutions du principe de la patente	20

CHAPITRE II.

<i>Section I.</i> — Nature juridique de la patente.....	24
Evolution de la nature juridique de la patente	24
§ 1. Les anciens droits de maîtrise et de ju- rante	24
§ 2. Nature de la patente sous la Révolution	25

§ 3. Survivance de la notion de licence d'exercer	27
§ 4. La patente, impôt sur les revenus professionnels	29
<i>Section II.</i> — Projet de retour à la notion de licence d'exercer	32
Le projet Pietri-P.-E. Flandin	32
§ 1. Exposé des motifs	32
§ 2. Critique de ce projet	33

CHAPITRE III.

Assiette de la patente	38
La méthode indiciaire. Sa valeur comme base fiscale de la patente	38
<i>Section I.</i> — La méthode des signes extérieurs	38
§ 1. Principe de la méthode indiciaire	38
§ 2. Analyse des indices	39
<i>Section II.</i> — Appréciations fiscales de la méthode indiciaire	47
§ 1. Valeur du principe de la méthode indiciaire	47
§ 2. Examen critique des indices	49
§ 3. Valeur purement forfaitaire des indices	53
<i>Section III.</i> — L'Indice « Valeur locative d'habitation ». Sa suppression en 1935	57
<i>Section IV.</i> — Avantages attribués à la méthode indiciaire. Leur portée	62

CHAPITRE IV.

L'Assiette de la Patente (suite).

La méthode indiciaire et l'évolution technique, juridique, économique et monétaire	68
<i>Section I.</i> — Les signes extérieurs et les progrès de la	

technique industrielle	»
<i>Section II.</i> — Les signes extérieurs et l'accroissement des dimensions des entreprises	70
<i>Section III.</i> — Les signes extérieurs et les entreprises sociétaires	72
<i>Section IV.</i> — Les signes extérieurs et l'évolution économique générale	77
<i>Section V.</i> — Les signes extérieurs et la dépréciation du franc	79

CHAPITRE V.

La Tarification	81
<i>Section I.</i> — § 1. La différenciation des droits	»
§ 2. Les tarifs réalisent-ils la proportionnalité de la patente au revenu	85
<i>Section II.</i> — Le principal fictif	91
§ 1. Les principaux fictifs des 3 Contributions	»
§ 2. Mobilité du principal fictif de la patente	95
§ 3. Les conséquences	96
<i>Section III.</i> — Les centimes additionnels	98

DEUXIEME PARTIE

Les projets de réforme de la patente	102
--	-----

CHAPITRE I^{er}.

Le projet Caillaux de 1900	102
--------------------------------------	-----

CHAPITRE II.

Le projet Caillaux de 1909	108
--------------------------------------	-----

<i>Section I.</i> — Economie générale du projet	»
<i>Section II.</i> — Revenus frappés par la taxe remplaçant la patente	111
<i>Section III.</i> — Suppression des exemptions	113
<i>Section IV.</i> — Détermination des abattements	114
§ 1. La discussion en Commission.....	»
§ 2. Les dispositions du projet; leur importance doctrinale	115
<i>Section V.</i> — La ventilation entre les Communes du principal d'Etat	120
<i>Section VI.</i> — Calcul et répartition des principaux locaux	122
<i>Section VII.</i> — Estimation des résultats de la réforme.....	125

CHAPITRE III.

Le projet de la Commission des finances de la Chambre (Rapport Malvy, du 17-3-10)	127
--	-----

CHAPITRE IV.

La proposition Sari (1925)	130
----------------------------------	-----

CHAPITRE V.

Le projet de loi Piétri-Flandin, du 30 mars 1931.....	131
---	-----

CONCLUSION	143
------------------	-----

Bibliographie	153
Appendice	156
Table des Matières	161

